Marek Dylewski
Beata Filipiak
Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj
Magdalena Zioło

Finanse publiczne

Aspekty teoretyczne i praktyczne

C.H.BECK

FINANSE

zakupiono w sklepie: Ibuk (Azymut)
identyfikator transakcji: 5716244

znak wodny:

Finanse publiczne

Aspekty teoretyczne i praktyczne

Wolą zespołu autorskiego jest dedykowanie tej książki pamięci naszego Mistrza, prof. zw. dr hab. Adma Szewczuka, który nie tylko stworzył nasz zespół, ale nauczył nas zasad współpracy i wpoił przekonanie, że nauka może służyć praktyce.

FINANSE

Autorzy:

Marek Dylewski 3, 7.3, 7.5, 7.6*, 7.7*

Beata Filipiak wstęp, 4, 7.1, 7.2, 7.4, 7.6*, 7.7*

Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj 2, 5

Magdalena Zioło 1, 6

---

* współautorstwo

Marek Dylewski
Beata Filipiak
Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj
Magdalena Zioło

Finanse publiczne

Aspekty teoretyczne i praktyczne

Wydawnictwo C.H.Beck
Warszawa 2014

Wydawca: Dorota Ostrowska-Furmanek
Redakcja merytoryczna: Joanna Perzyńska
Recenzent: prof. zw. dr hab. Teresa Famulska

Projekt okładki i stron tytułowych: GRAFOS
Ilustracja na okładce: © iStock/mkos83
© iStock/Elzbieta Sekowska

Seria: Finanse

© Wydawnictwo C.H.Beck 2014

Wydawnictwo C.H.Beck Sp. z o.o.,
ul. Bonifraterska 17, 00-203 Warszawa

Skład i łamanie: Studio Graficzne MIMO Michał Moczarski
Druk i oprawa:

ISBN 978-83-255-6718-7
ISBN e-book 978-83-255-6719-4

Spis treści

Wstęp (*Beata Filipiak*) 7

1. Finanse publiczne a gospodarka (*Magdalena Zioło*) 9
1.1. Rola i znaczenie finansów publicznych we współczesnej gospodarce 9
1.2. Model funkcjonowania państwa w aspekcie finansowania zadań publicznych 15
1.3. Problem wyboru publicznego w świetle wyborów politycznych i gospodarczych 20
1.4. Podział dóbr między sektor publiczny i prywatny (mechanizmy dokonywania alokacji, skutki podziału środków) 25
1.5. Zawodność rynku w kontekście istnienia dóbr publicznych 28
1.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania 34
1.7. Studia przypadków 36

2. Formalnoprawne podstawy funkcjonowania sektora finansów publicznych (*Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj*) 40
2.1. Uwarunkowania prawne działania jednostek sektora finansów publicznych w Polsce 40
2.2. Podsektory sektora finansów publicznych – ujęcie wieloaspektowe 44
2.3. Formy organizacyjne podmiotów sektora finansów publicznych 46
2.4. Zasady i sposoby funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w aspekcie wydatkowania środków publicznych oraz sprawowania w nich nadzoru 53
2.5. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania 59
2.6. Studia przypadków 61

3. Aktywność sektora publicznego w aspekcie gospodarowania środkami publicznymi (*Marek Dylewski*) 64
3.1. Wydatki budżetowe i ich klasyfikacja 64
3.2. Metody planowania i budżetowania wydatków publicznych 73
3.3. Sposoby i narzędzia zarządzania wydatkami publicznymi zwiększające ich efektywność 79
3.4. Zamówienia publiczne i ich rola w zapewnianiu racjonalnego wydatkowania środków publicznych 87

3.5. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania ... 93
3.6. Studia przypadków ... 94

4. Problemy stanowienia danin publicznych (*Beata Filipiak*) ... 95
4.1. Środki publiczne i ich klasyfikacja ... 95
4.2. Podatek jako szczególny rodzaj daniny publicznej i jego konstrukcja prawna 98
4.3. System podatkowy i jego komponenty ... 104
4.4. Problem „optymalnego" opodatkowania ... 109
4.5. Systematyka i ewolucja niepodatkowych danin publicznych ... 115
4.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania ... 120
4.7. Studia przypadków ... 121

5. Procesy decyzyjne w sektorze publicznym
(*Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj*) ... 124
5.1. Procedura planowania, uchwalania i wykonywania budżetu państwa ... 124
5.2. Budżet krajowy a budżet unijny ... 128
5.3. Deficyt budżetowy i jego klasyfikacja ... 132
5.4. Dług publiczny i sposoby zarządzania nim ... 135
5.5. Decyzje finansowe w zakresie finansowania zewnętrznego – ujęcie krótko- i długoterminowe ... 141
5.6. Ocena efektów podjętych decyzji w zakresie realizowanych zadań publicznych ... 145
5.7. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania ... 149
5.8. Studia przypadków ... 150

6. Redystrybucja budżetowa (*Magdalena Zioło*) ... 153
6.1. Redystrybucja jako forma interwencjonizmu państwowego ... 153
6.2. Redystrybucja pionowa i pozioma w teorii federalizmu fiskalnego ... 159
6.3. Narzędzia redystrybucji i społeczno-gospodarcze skutki ich wykorzystania ... 164
6.4. Mechanizm redystrybucji budżetowej ... 172
6.5. Ocena procesów redystrybucyjnych w sektorze publicznym na tle zjawisk gospodarczych i społecznych ... 175
6.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania ... 179
6.7. Studia przypadków ... 182

7. Ewaluacja zadań i odpowiedzialność w sektorze publicznym ... 188
7.1. Ewaluacja zadań i programów publicznych w świetle metod oceny efektywności ich realizacji (*Beata Filipiak*) ... 188
7.2. Ryzyko w sektorze publicznym – podejście i metody pomiaru (*Beata Filipiak*) ... 192
7.3. Kontrola zarządcza jako sposób zwiększania odpowiedzialności za zarządzanie podmiotami sektora finansów publicznych (*Marek Dylewski*) ... 200
7.4. Audyt wewnętrzny i uwarunkowania jego realizacji (*Beata Filipiak*) ... 205
7.5. Odpowiedzialność urzędnicza a dyscyplina finansów publicznych (*Marek Dylewski*) ... 211
7.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania (*Marek Dylewski, Beata Filipiak*) ... 219
7.7. Studia przypadków (*Marek Dylewski, Beata Filipiak*) ... 220

Bibliografia ... 225

Indeks ... 233

Wstęp

Rangi problemów związanych z finansami publicznymi nie sposób przecenić. Wywierają one znaczący wpływ na wszystkie sfery aktywności ludzkiej, zarówno społecznej, jak i gospodarczej. Obserwowana obecnie, ciągła przebudowa systemu finansów publicznych powoduje wzrost zainteresowania zjawiskami finansowymi i procesami zachodzącymi w sferze publicznej, wywierającymi wpływ na całą gospodarkę. W związku z tym, że finanse publiczne odgrywają coraz większą rolę w organizowaniu i realizacji procesu zaspokajania potrzeb społecznych, ważne jest poznanie procesów i problemów związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi.

Decyzje podejmowane przez władzę państwową oddziałują na system gospodarczy całego państwa. Dlatego też nie można zrozumieć gospodarki rynkowej bez należytego wniknięcia w skomplikowane zjawiska i procesy zachodzące w sferze finansów publicznych. Zwłaszcza, że wprowadzana od kilku lat reforma finansów publicznych dostarcza stale nowych rozwiązań. Funkcjonując w zintegrowanej Europie, nie można obojętnie przyglądać się nowym zjawiskom, wytycznym czy też rozwiązaniom, które w pośredni lub bezpośredni sposób wpływają na procesy finansowe i finanse publiczne.

Finanse publiczne wymagają kompleksowego i profesjonalnego spojrzenia na całokształt procesów i zjawisk z nimi związanych. Konieczne jest poszukiwanie i pragmatyczne wykorzystywanie nowych idei i rozwiązań, ponieważ utarte schematy i wzorce zachowań nie sprawdzają się. Postulat ten dotyczy przede wszystkim organizacji sektora i służb publicznych, zasad konstrukcji dochodów, racjonalizacji wydatków oraz procedury budżetowej. Autorzy mają

nadzieję, że w pokonywaniu dysfunkcji systemowych i skutecznym poszukiwaniu efektywnych wzorców może być pomocna ta publikacja.

Celem, jaki postawili sobie autorzy tego podręcznika, jest przedstawienie wiedzy z zakresu podstaw finansów publicznych, a w tym teorii finansów publicznych, obowiązującego systemu kształtowania dochodów i wydatków publicznych, zadań realizowanych przez sektor finansów publicznych na tle wyzwań decyzyjnych oraz nowych instytucji i rozwiązań związanych z wykonywaniem zadań publicznych. Praca składa się z siedmiu rozdziałów, w których – poza zagadnieniami czysto teoretycznymi – prezentowane są rozwiązania dotyczące obecnie obowiązującego systemu finansów publicznych a także, mające ułatwić utrwalenie wiedzy oraz pozwalające poznać mechanizmy działania i specyfikę sektora – studia przypadków. Autorzy zdają sobie sprawę, że w pracy nie zostały ujęte wszystkie zagadnienia skomplikowanej i szerokiej materii związanej z finansami publicznymi. O doborze zagadnień zdecydowały przede wszystkim indywidualne doświadczenia autorów zarówno w dydaktyce, jak i w praktyce finansów publicznych. Pełniąc różne funkcje w instytucjach sektora finansów publicznych, autorzy dostrzegli wagę tych problemów finansów publicznych, których zrozumienie i umiejętne powiązanie z pozostałymi sektorami gospodarki ma zasadnicze znaczenie dla gospodarki, i omówili je w tej pracy.

Prezentowana książka jest skierowana zarówno do studentów studiów dziennych i zaocznych, słuchaczy studiów doktoranckich i podyplomowych, jak i praktyków zawodowo związanych z problematyką finansów publicznych. Mamy również nadzieję, że będzie ona służyła wszystkim zainteresowanym problematyką finansów publicznych, gdyż znajomość zaprezentowanych w niej zagadnień pomoże zrozumieć podejmowane decyzje, wybory społeczne, a w dalszej kolejności pozwoli na zrozumienie nowej, ukształtowanej na skutek reform, rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

W imieniu zespołu autorskiego
Beata Filipiak

1 Finanse publiczne a gospodarka

1.1. Rola i znaczenie finansów publicznych we współczesnej gospodarce

Finanse publiczne są jedną z najbardziej złożonych kategorii rodzajowych nauk o finansach. Dotyczą bowiem zagadnień związanych z finansowaniem znaczącego sektora gospodarki narodowej[1], a jednocześnie – w odróżnieniu od pozostałych subdyscyplin nauk o finansach – są ważnym instrumentem, za pomocą którego państwo może prowadzić politykę interwencyjną. S. Flejterski podkreśla, że finanse publiczne, a bardziej precyzyjnie – nauka o finansach publicznych – jest składową szeroko rozumianej nauki o finansach, a za czołowych jej reprezentantów uznaje: J.E. Stiglitza, J.M. Buchanana, P.M. Gaudemeta, J. Moliniera, R.A. Musgrave'a [Flejterski, 2007, s. 78].

Przegląd definicji finansów publicznych wskazuje, że główne nurty badawcze tej składowej nauki o finansach dotyczą [*ibidem*, s. 77–78]:

- aktywności państwa w gospodarce;
- mechanizmów podejmowania decyzji publicznych;
- wydatków publicznych;
- procesów gromadzenia środków publicznych i problemu opodatkowania.

Uwagę zwraca również różnorodność podejścia do definiowania finansów publicznych, które przedstawiane są jako [Bitner i in., 2011, s. 11]:

- zasoby środków publicznych;
- transfery, operacje środkami finansowymi, zjawiska i procesy pieniężne;

[1] Według danych OECD z 2011 r. poziom wydatków publicznych w relacji do PKB w Polsce osiąga blisko 46%, a co piąty Polak jest zatrudniony w sektorze publicznym.

- gospodarka publicznymi środkami finansowymi;
- pieniężna forma podziału PNB / PKB;
- proces gromadzenia i rozdziału zasobów pieniężnych;
- stosunki społeczne powstające w związku z gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych.

Przeprowadzając selektywną analizę zakresu pojęciowego finansów publicznych, warto wskazać na definicję A. Wernika, traktującego finanse publiczne jako: „*system finansowania zadań władzy państwowej*" [Wernik, 2007, s. 12], jak również na interpretację J. Wiśniewskiego, postrzegającego finanse publiczne przez pryzmat „*gromadzenia środków pieniężnych przez podmioty sektora publicznego oraz ich rozdysponowanie na wytwarzanie i dostarczanie (podział) dóbr publicznych*" [Głuchowski i in., 2005, s. 28]. J. Osiatyński rozszerza procesowe podejście do finansów publicznych o aspekt instytucjonalny i kontrolny, rozumiejąc pod tym pojęciem „*procesy i instytucje publicznoprawne związane z procesami gromadzenia środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem i kontrolowaniem wydatkowania*" [Osiatyński, 2006, s. 16].

Kompleksowe podejście do problematyki finansów publicznych w ujęciu nauki o finansach publicznych prezentuje S. Owsiak, wskazując, że przedmiotem tej nauki są: „*zjawiska oraz procesy związane z powstawaniem i rozdysponowaniem pieniężnych środków publicznych, zapewniających funkcjonowanie sektora publicznego*" [Owsiak, 2005, s. 21]. Analogiczne podejście prezentuje M. Pietrewicz, określając przedmiot nauki o finansach publicznych jako: „*nie tylko reguły odnoszące się do publicznych zasobów pieniężnych, ale także procesy związane z ich gromadzeniem i rozdysponowaniem oraz skutki gospodarcze, społeczne i polityczne, będące następstwem operacji środkami publicznymi*" [Ostaszewski (red.), 2010, s. 95].

Na dualność podejścia do definiowania kategorii finansów publicznych zwraca uwagę B. Guziejewska, rozpatrując pojęcie finansów publicznych w kontekście zarówno ogniwa systemu finansowego, jak i finansów publicznych jako nauki. W pierwszym aspekcie autorka ta zaznacza, że finanse publiczne polegają na „*gromadzeniu, podziale i wydatkowaniu przez różne podmioty publicznoprawne zasobów finansowych w celu zaspokajania różnorodnych potrzeb społecznych i gospodarczych, zarówno zbiorowych jak i indywidualnych*" [Guziejewska, 2010, s. 19]. Natomiast finanse publiczne jako naukę postrzega w kontekście przedmiotu zainteresowania, który koncentruje się na badaniu: „*przyczyn i konsekwencji zjawisk wywołanych gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych*" [*ibidem*, s. 20].

Z punktu widzenia prawa wskazuje się, że kolejne ustawy o finansach publicznych, począwszy od 1998 r., nie zawierały definicji finansów publicznych. Pojęcie to wyjaśniane było przez ustawodawcę za pomocą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych, czyli nawiązujących do gospodarki finansowej albo gospodarowania środkami publicznymi [Majchrzycka-Guzowska, 2007, s. 12]. Obecnie pełne brzmienie art. 3 ustawy o finansach publicznych (dalej ufp) podtrzymuje to podejście i określa finanse publiczne przez ich aspekt przedmiotowy, stanowiąc, że [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009…, art. 3]:

„*Finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, a w szczególności:*

1) *gromadzenie dochodów i przychodów publicznych;*
2) *wydatkowanie środków publicznych;*
3) *finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa;*
4) *zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne;*
5) *zarządzanie środkami publicznymi;*
6) *zarządzanie długiem publicznym;*
7) *rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej*".

W tym miejscu warto przedstawić źródła prawa stanowiące ramy regulacyjne dla finansów publicznych. Naczelne miejsce w tym względzie zajmuje Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. [Borodo, 2000, s. 27–28]. Poza Konstytucją RP źródła prawa finansowego tworzą ustawy, a zwłaszcza wspomniana już ustawa o finansach publicznych (obok m.in. ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (JST), ustaw podatkowych i in.). Kolejne miejsce zajmują: europejskie prawo finansowe, umowy międzynarodowe, akty wykonawcze do ustaw oraz akty prawa miejscowego, jak również zarządzenia i inne przepisy wewnętrzne, wydawane przez upoważnione do tego organy [Bitner i in., 2011, s. 19].

Obszar zainteresowań i specyfika finansów publicznych często charakteryzowane są w porównaniu z finansami prywatnymi. W tym podejściu eksponuje się nadrzędną przesłankę finansów publicznych, wyrażającą się w tym, że realizują się one z udziałem tzw. podmiotów prawa publicznego, oraz że charakteryzują je następujące cechy [Brzeziński i in., 2006, s. 24]:

- przynajmniej jeden z podmiotów uczestniczących w stosunkach finansowych z zakresu finansów publicznych reprezentuje kategorię podmiotów prawa publicznego;

- stosunki finansowe, cechujące finanse publiczne, opierają się na zasadzie władztwa i podporządkowania;
- stosunki zaliczane do finansów publicznych są pochodną działań na rzecz interesu publicznego;
- dla finansów publicznych charakterystyczny jest wysoki poziom reglamentacji prawnej;
- finanse publiczne mogą mieć zarówno scentralizowany, jak i zdecentralizowany charakter.

Różnicując finanse publiczne na tle finansów prywatnych, należy zwrócić także uwagę na [Bitner i in., 2011, s. 13]:

- metody wykorzystywane w zarządzaniu środkami publicznymi (dominuje kryterium polityczne, a nie rynkowe);
- rozmiary publicznych zasobów i środków pieniężnych, które znacznie przewyższają zasoby znajdujące się w dyspozycji podmiotów prywatnych;
- nadrzędny cel publicznej działalności finansowej, którym powinno być zapewnienie równowagi finansowej w skali państwa.

Istotną cechą finansów publicznych warunkowaną prawnie (rozdz. 4 ufp) jest ich jawność, co wynika z publicznego, czyli powszechnego pochodzenia środków publicznych gromadzonych w budżecie państwa. Jawność finansów publicznych oznacza więc zapewnienie obywatelom nieograniczonego dostępu do informacji publicznej [Malinowska-Misiąg, Misiąg, 2007, s. 45]. Postulat jawności finansów publicznych realizowany jest m.in. przez: jawność debaty budżetowej oraz debaty nad sprawozdaniem z wykonania budżetu, jawność debaty nad projektem wieloletniego planu finansowego, podawanie do publicznej wiadomości informacji i podstawowych danych budżetowych (planowanych i wykonanych) itp.[2].

Podsumowując rozważania na temat pojęcia i specyfiki finansów publicznych, należy wskazać na odrębność znaczeniową finansów publicznych i systemu finansów publicznych. System finansów publicznych jest określany jako: „*ogół zasad i instytucji stanowiących podstawę dokonywania publicznych operacji finansowych. Zasady oraz instytucje utworzone i funkcjonujące na podstawie obowiązujących w danym państwie, w określonym czasie norm prawa finansowego stanowią system tego prawa*" [Bitner i in., 2011, s. 14]. System finansów publicznych zapewnia więc warunki umożliwiające realizację operacji finansowych objętych zakresem przedmiotowym finansów publicznych.

[2] Pełny katalog czynności związanych z zasadą jawności przedstawia art. 34 ufp.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na różną rolę finansów publicznych w zależności od przyjętego modelu państwa, a tym samym różnice w zakresie jego oddziaływania na gospodarkę [Piotrowska-Marczak, Uryszek, 2009, s. 28, 30]. W teorii finansom publicznym przypisuje się trzy funkcje zaproponowane przez R. Musgrave'a:

- stabilizacyjną;
- alokacyjną;
- redystrybucyjną.

Funkcje te są przejawem działań interwencyjnych państwa w gospodarce i tym samym są wyrazem jego polityki regulacyjnej. Charakter i zakres tej polityki determinowany jest przede wszystkim bieżącą oceną stanu gospodarki oraz fazą cyklu koniunkturalnego, w której się ona znajduje. W ostatnim czasie, zwłaszcza po ujawnieniu się symptomów spowolnienia gospodarczego (2008 r.) wzrosło znaczenie funkcji stabilizacyjnej – aktywnie oddziałującej na zjawiska koniunkturalne. S. Owsiak zwraca jednak uwagę, że w latach 70. i 80. XX. w. instrumenty polityki fiskalnej okazały się nieskuteczne w stabilizowaniu gospodarki, oraz zaznacza, że stale nierozstrzygnięty jest spór między keynesistami i monetarystami, dotyczący kształtu polityki fiskalnej państwa [Owsiak, 2005, s. 73]. W tym kontekście nie należy zapominać, że w stabilizowaniu gospodarki w warunkach dekoniunktury powinny być również wykorzystywane instrumenty polityki monetarnej.

Funkcja stabilizacyjna finansów publicznych przejawia się zatem przez działanie interwencyjne państwa, polegające na wykorzystaniu instrumentów polityki fiskalnej i polityki monetarnej w celu niwelowania wpływu cyklu koniunkturalnego na gospodarkę. Efektem interwencji powinno być takie oddziaływanie na globalny popyt w gospodarce [Majchrzycka-Guzowska, 2007, s. 16], które prowadzi do zapewnienia wysokiego poziomu zatrudnienia i stałego wzrostu gospodarczego przy utrzymaniu równowagi bilansu płatniczego oraz stabilnych cen [Filipiak-Dylewska, Szewczuk (red.), 1999, s. 31–32]. S. Owsiak wskazuje, że podstawowymi instrumentami oddziaływania na łączny popyt, poziom zatrudnienia, stopę inflacji i stopę procentową są [Owsiak, 2005, s. 75]:

- wielkość dochodów budżetowych;
- wielkość wydatków budżetowych;
- saldo budżetu państwa.

Wskazane środki oddziaływania mają wpływ na [*ibidem*, s. 76]: skłonność do oszczędzania, skłonność do inwestowania, poziom stopy procentowej oraz poziom bezrobocia. Jednocześnie podkreślić należy, że głównym instrumen-

tem oddziaływania fiskalnego po stronie dochodowej budżetu są podatki, a po stronie wydatkowej – wydatki publiczne. W przypadku instrumentów podatkowych stosowanych w ramach funkcji stabilizacyjnej możliwe są dwa sposoby ich wykorzystania [*ibidem*]:

- w formie automatycznych stabilizatorów koniunktury, wbudowanych w system podatkowy;
- jako uznaniowe (dyskrecjonalne) regulowanie poziomu opodatkowania.

Oddziaływanie państwa na poziom stopy procentowej jest z kolei realizowane za pomocą instrumentów polityki monetarnej i wiąże się z deficytem i długiem publicznym [*ibidem*].

Funkcja redystrybucyjna dotyczy „*podziału wytworzonych dóbr między członków społeczności według określonych kryteriów*" [Bitner i in., 2011, s. 26]. Redystrybucja dokonywana jest za pośrednictwem budżetu państwa, a konieczność jej przeprowadzania wynika z braku zdolności produkcyjnej państwa, które – nie mając własnych dochodów – zmuszone jest do pozyskiwania ich za pomocą systemu danin publicznych. Z funkcją redystrybucyjną, polegającą na wtórnym podziale dochodu narodowego, ściśle związany jest system transferów i dochodów.

Transfery cechuje zróżnicowany charakter (wewnątrz i na zewnątrz sektora finansów publicznych, związanych z konkretnym świadczeniem lub nieekwiwalentne itp.). Przykładem transferów dokonywanych wewnątrz sektora finansów publicznych są transfery z budżetu państwa do budżetów JST m.in. w formie dotacji i subwencji. Transfery poza sektorem finansów publicznych dokonywane są z budżetu państwa do podmiotów sektora prywatnego i tzw. trzeciego sektora zazwyczaj w formie dotacji. Transferami nieekwiwalentnymi są m.in. renty, emerytury i zasiłki, a transfery związane z konkretnym świadczeniem to – jak wskazuje S. Owsiak – praca lekarza, nauczyciela, policjanta [Owsiak, 2005, s. 69].

Między funkcją redystrybucyjną a stabilizacyjną występuje silna zależność, spowodowana ograniczonością środków publicznych. Im bowiem skala przeprowadzanej redystrybucji budżetowej jest większa, tym państwo ma mniejsze możliwości oddziaływania w ramach funkcji stabilizacyjnej, i odwrotnie – mniejszy zakres redystrybucji pozwala na szerszy zakres interwencji państwa w warunkach cyklu koniunkturalnego.

Ostatnią z funkcji finansów publicznych jest funkcja alokacyjna, która pozostaje w ścisłym związku z funkcją redystrybucyjną oraz funkcją stymulacyjną. Funkcja alokacyjna polega na tym, że „*poprzez system finansów publicznych następuje alokacja zasobów – z publicznych środków są finansowane zakupy dóbr i usług publicznych*" [Osiatyński, 2006, s. 55]. Do alokacji w warunkach sektora

publicznego, w odróżnieniu od sektora prywatnego, wykorzystuje się mechanizm administracyjny, a nie mechanizm rynkowy, co jest uzasadnione wysokim poziomem zróżnicowania dochodów obywateli i koniecznością zapewnienia dostępu do dóbr i usług publicznych także osobom o najniższym poziomie dochodu, którzy w warunkach działania mechanizmu rynkowego zostaliby wykluczeni z konsumpcji [Majchrzycka-Guzowska, 2007, s. 15].

Funkcje finansów publicznych są urzeczywistnieniem sposobów oddziaływania państwa na gospodarkę oraz definiują zakres tego oddziaływania. Stąd finanse publiczne są często określane mianem środka realizacji polityki państwa [Osiatyński, 2006, s. 55]. W literaturze przedmiotu podstawowe funkcje finansów publicznych często są rozszerzane i omawiane na tle funkcji państwa (m.in. funkcja ochrony ustroju, funkcja gospodarcza, funkcja socjalna) oraz funkcji dotyczącej *stricte* finansów publicznych, tj. funkcji ewidencyjno-kontrolnej [Filipiak, 2008b, s. 24].

1.2. Model funkcjonowania państwa w aspekcie finansowania zadań publicznych

Wielkość sektora publicznego, mierzona m.in. relacją wydatków publicznych w stosunku do PKB, determinowana jest przyjętym w danym kraju **modelem państwa**. Model ten warunkuje zakres zadań publicznych, a tym samym zapotrzebowanie na publiczne środki finansowe, zapewniające ich prawidłową realizację. Model taki może być analizowany z uwzględnieniem wielu kryteriów, m.in. funkcji państwa lub doktryny politycznej [Piotrowska-Marczak, Uryszek, 2009, s. 28].

Pierwsze kryterium podziału pozwala na wyodrębnienie tzw. **państwa ograniczonego** (lub inaczej państwa „minimum") oraz **państwa opiekuńczego**. Jednocześnie podział ten jest sprzężony z drugą z wymienionych klasyfikacji krajów, tj. państw: liberalnych, motywacyjnych i redystrybucyjnych [*ibidem*]. Zróżnicowane definiowanie aktywności państwa jest możliwe ze względu na mieszany charakter wybranych kategorii zadań publicznych, które mogą być realizowane zarówno przez sektor publiczny, jak i sektor prywatny (m.in. opieka zdrowotna, edukacja i oświata), z zaznaczeniem, że istnieją sfery pozostające domeną podmiotów lub spółek publicznych (tzw. monopole naturalne, do których należą m.in. energetyka, wodociągi i kanalizacja).

Głównym kryterium klasyfikacji jest **zakres aktywności państwa** wyrażony za pomocą liczby przypisanych mu do realizacji zadań publicznych. W tym kontekście państwo „minimum" realizuje tylko podstawowe funkcje i zadania, które z uwagi na specyfikę i uwarunkowania nie mogą zostać scedowane na obywateli. Można do nich zaliczyć **funkcję organizowania** i **funkcję regulowania**. Pierwsza z wymienionych funkcji koncentruje się na kierowaniu przez państwo określonymi instytucjami, zapewniającymi realizację zadań z zakresu m.in.: bezpieczeństwa publicznego i energetycznego, prowadzenia polityki zagranicznej, wymiaru sprawiedliwości, administracji publicznej, edukacji na poziomie podstawowym oraz podstawowej opieki medycznej [Seidler, Groszyk, Pieniążek, 2003, s. 66]. Natomiast funkcja regulowania dotyczy reglamentowania stosunków społecznych za pomocą nakazów i zakazów (m.in. przepisy regulujące podstawowe sfery życia społecznego), a realizowane w jej ramach zadania są domeną wyłącznie władzy publicznej.

Wskazane funkcje i towarzyszące im zadania są charakterystyczne dla państwa ograniczonego o niskim poziome fiskalizmu. W przypadku państwa „minimum", określanego przez F. Fukuyamę mianem „*silnego państwa ograniczonego*" lub „*państwa mniejszego, lecz silniejszego*" [Fukuyama, 2005, s. 136], obywatelom pozostawia się większość dochodów do dyspozycji [Piotrowska-Marczak, Uryszek, 2009, s. 28], z tym jednak założeniem, że będą oni zobowiązani samodzielnie zapewnić sobie dostęp do tej sfery dóbr i usług, której nie dostarcza sektor publiczny, nabywając je w sektorze prywatnym. W tym podejściu wielkość sektora publicznego pozostaje ograniczona ze względu na zredukowany do minimum zakres zadań publicznych. Znajduje to odzwierciedlenie w znacznie niższych kosztach zarówno świadczonych usług publicznych, jak i funkcjonowania aparatu państwowego tego rodzaju krajów, w porównaniu z państwami o charakterze opiekuńczym. Przykładami państw ograniczonych są m.in. Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Nowa Zelandia.

Modelem przeciwstawnym jest państwo opiekuńcze, reprezentowane m.in. przez kraje skandynawskie. W tym modelu sektor publiczny jest mocno, a często nawet nadmiernie rozbudowany, zakłada się bowiem, że obywatele nie są w stanie lub nie chcą efektywnie zaspokoić swoich potrzeb, wobec czego państwo przejmuje odpowiedzialność za wiele dziedzin życia, zwłaszcza związanych z opieką socjalną [*ibidem*]. Tym samym poziom redystrybucji oraz zakres finansów publicznych w krajach o tym modelu jest znacznie szerszy od państw o ograniczonym sektorze publicznym (zob. tab. 1.1). W modelu państwa opiekuńczego całe ryzyko zaspokojenia popytu obywateli na dobra i usługi pu-

Tabela 1.1. Wielkość sektora publicznego mierzona relacją wydatków publicznych do PKB (w %) w wybranych krajach OECD

Kraje	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Austria	46,69	51,70	50,90	51,70	54,30	50,40	49,40	48,48	49,50	53,63	53,00	52,10
Czechy	41,82	44,30	46,30	47,30	45,20	45,00	43,80	42,50	42,90	45,93	45,10	44,50
Dania	53,68	54,19	54,56	55,07	54,55	52,79	51,60	50,81	51,90	58,42	58,23	58,12
Finlandia	48,29	47,85	48,93	50,17	50,05	50,19	48,90	47,25	49,33	56,25	55,14	54,09
Francja	51,64	51,55	52,60	53,24	53,28	53,45	52,70	52,31	52,91	55,99	56,16	55,31
Grecja	46,69	45,29	45,09	44,74	45,52	43,95	42,20	46,81	49,65	53,63	49,48	49,35
Hiszpania	39,12	38,64	38,89	38,40	38,88	38,44	38,50	39,18	41,29	45,80	44,96	42,44
Irlandia	31,27	33,14	33,41	33,19	33,59	33,97	33,80	36,79	42,79	48,90	67,02	45,48
Luksemburg	37,59	38,13	41,53	41,78	42,55	41,52	38,60	36,17	36,87	42,17	41,24	40,49
Niemcy	45,11	47,49	48,02	48,42	47,25	46,92	45,30	43,56	43,81	47,50	46,68	45,31
Polska	41,08	43,73	44,21	44,62	42,72	43,46	43,80	42,19	43,25	44,08	45,82	45,84
Portugalia	41,13	42,48	42,31	43,78	44,67	45,77	46,30	43,78	44,71	48,17	50,71	47,48
Węgry	46,76	46,78	50,73	49,04	48,69	49,93	51,90	49,98	48,76	50,46	48,62	49,17
Wielka Brytania	39,05	39,90	40,95	42,42	43,13	44,05	44,20	43,97	47,42	51,64	51,01	50,07
Włochy	46,18	48,02	47,38	48,29	47,79	48,14	49,90	47,86	48,83	51,87	50,57	50,48
Szwecja	55,09	54,52	55,60	55,67	54,18	53,85	54,30	50,97	51,68	55,16	53,06	51,90

Źródło: na podstawie danych OECD (*General government expenditure %GDP*, *Version 1* – 10.12.2009 r.).

bliczne przejmuje państwo z mocno rozbudowanym systemem opieki społecznej. W tym układzie państwo przejmuje kontrolę nad kompleksową obsługą obywateli także w tej części zadań, które mogliby oni sami realizować, nabywając odpowiednie dobra lub usługi w sektorze prywatnym.

Państwo opiekuńcze cechuje szeroki pakiet zabezpieczenia społecznego i szeroki zakres zadań publicznych, które determinują wielkość sektora publicznego (w tym jego administracji) i koszty jego funkcjonowania, finansowane z danin publicznych, co wpływa na poziom fiskalizmu i redystrybucji. Model ten spełnia więc jednocześnie kryteria modelu **państw redystrybucyjnych**, dla których redystrybucja jest także głównym kryterium wyodrębnienia krajów ukierunkowanych na wyrównywanie szans społecznych, co staje się podstawową formą aktywności państwa [*ibidem*]. Zapewnienie obywatelom równomiernego dostępu do dóbr i usług publicznych oraz wyrównywanie możliwości rozwoju wymaga znacznego rozbudowania funkcji i zadań pełnionych przez państwo, przy jednoczesnym kreowaniu wysokich kosztów tego rodzaju działalności.

W przeciwieństwie do modelu redystrybucyjnego, **model liberalny** oznacza ograniczenie pomocy państwa świadczonej na rzecz obywateli do niezbędnych form interwencji. W doktrynie liberalnej państwo nie ingeruje w życie gospodarcze, pełni natomiast rolę „*nocnego stróża*" [Seidler, Groszyk, Pieniążek, 2003, s. 69]. W przypadku państwa liberalnego wyróżnia się dwie płaszczyzny jego aktywności: w sferze społeczno-ekonomicznej oraz w sferze polityczno-prawnej. Obie płaszczyzny aktywności są ze sobą zintegrowane [*ibidem*]. Warto podkreślić, że postulat nieingerowania państwa w gospodarkę w modelu liberalnym nie oznacza całkowitego wycofania się państwa ze sfery regulacji i zaniechania tzw. funkcji gospodarczej na rzecz przekazania jej do sektora prywatnego. Udział państwa w życiu gospodarczym w omawianym modelu wyraża się przez zapewnienie warunków sprzyjających do prowadzenia działalności zarówno w sferze regulacyjnej (normy prawne, koncesje, licencje itp.), jak i realnej (dostarczanie infrastruktury publicznej wspomagającej rozwój przedsiębiorczości) [*ibidem*].

Ostatnim z omawianych modeli jest **model motywacyjny**, w którym nacisk kładziony jest na kreowanie pozytywnych postaw i zachęcanie obywateli do pracy oraz „*podejmowanie działań równoważących stosunki społeczne*" [Piotrowska-Marczak, Uryszek, 2009, s. 28].

Czynnikiem mającym wpływ na model państwa i zarazem zakres finansów publicznych jest także rodzaj doktryny społeczno-gospodarczej, warunkującej

rosnący bądź malejący stopień liberalizmu gospodarczego państwa. Najwyższy poziom fiskalizmu państwa cechuje doktryny lewicowe (kolejno: kolektywistyczna, socjalistyczna) [Polarczyk, 2008]. Natomiast doktryny centrowe, prawicowe oraz liberalne odznaczają się zdecydowanie niższym poziomem opiekuńczości państwa, a tym samym niższym zakresem finansów publicznych. Analogicznie kształtuje się relacja między ustrojem społeczno-gospodarczym a poziomem fiskalizmu: dla komunizmu i socjalizmu poziom ten pozostaje najwyższy, najniższy jest natomiast w warunkach kapitalizmu wolnorynkowego.

Analizując związek między modelem państwa a finansowaniem zadań publicznych, nie sposób pominąć postulatów zasady subsydiarności (pomocniczości), która urzeczywistnia koncepcję decentralizacji władzy, a tym samym decentralizacji zadań publicznych. Zgodnie z zasadą subsydiarności zadania publiczne powinny być realizowane przez jednostki niższego szczebla podziału terytorialnego państwa, umiejscowione najbliższej obywatela, a państwo powinno ingerować w sytuacji, gdy ze względów organizacyjnych, technicznych czy finansowych jednostki te zgłaszają trudności w realizacji wybranych zadań [Sługocki, 2006, s. 198]. Zasada pomocniczości znajduje wyraz w podziale terytorialnym państwa i tym samym w charakterze samorządu terytorialnego i jego organizacji. W tym podejściu wyodrębnia się trzy rodzaje państw: unitarne, federalne i regionalne, dla których przyjęto różne koncepcje podziału władzy i związków między rządem a samorządem.

Kraje federalne i regionalne to zazwyczaj państwa o geograficznie dużym obszarze terytorialnym, w których dopuszcza się znaczący poziom swobody jednostek niższego szczebla podziału terytorialnego, w tym także w kontekście kreowania własnych źródeł dochodów dla powierzonych im zadań. Wielkość państwa oraz tempo jego rozwoju decyduje także o organizacji sektora publicznego i kosztach jego finansowania, choćby z punktu widzenia kosztów ponoszonych na rzecz utrzymania aparatu władzy. W grupie krajów tzw. złożonych (federalnych i regionalnych) dominują państwa o wysokim udziale wydatków publicznych w PKB. Państwa unitarne to kraje o jednorodnym kulturowo i obszarowo charakterze. Samorząd terytorialny tych państw ma często formę administracji zdecentralizowanej, co oznacza niski poziom samodzielności finansowej jednostek niższego szczebla podziału terytorialnego kraju. Poziom redystrybucji tych państw jest zróżnicowany.

Model państwa determinuje wielkość jego wydatków publicznych i realizowanych zadań. Dokonując analizy tych zależności, należy jednak zwrócić uwagę na to, że w ostatnich latach – ze względu na kryzys i spowolnienie gospodar-

cze – w wielu krajach wielkość sektora publicznego i jego wydatków zwiększyła się. Przyczyna tkwiła w pomocy udzielanej przez państwo podmiotom zagrożonym niewypłacalnością. Nacjonalizacja, która się wówczas dokonała, miała i ma obecnie znaczący wpływ na statystki dotyczące pomiaru wielkości sektora publicznego.

1.3. Problem wyboru publicznego w świetle wyborów politycznych i gospodarczych

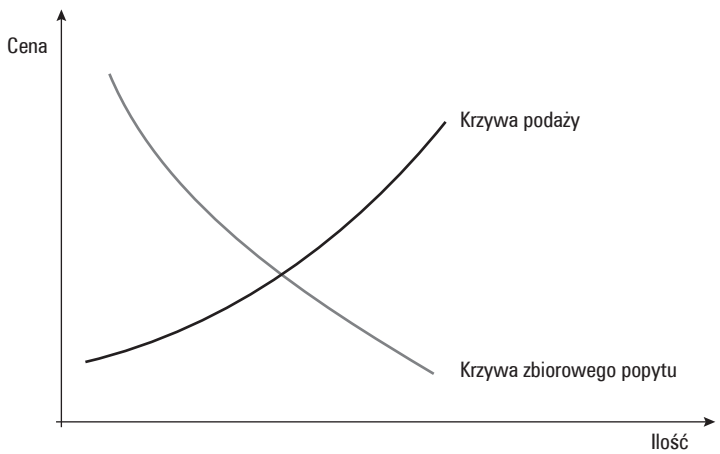
Mechanizm podejmowania decyzji w sektorze publicznym różni się od mechanizmu wyborów dokonywanych w sektorze prywatnym. Wynika to ze specyfiki działania sektora publicznego, przejawiającej się zwłaszcza w liczebności interesariuszy i zgłaszanego przez nich popytu na dobra i usługi publiczne oraz wpływu czynnika politycznego na decyzje dotyczące alokacji środków publicznych. W sektorze prywatnym decyzje podejmowane przez przedsiębiorców czy gospodarstwa domowe mają charakter indywidualny i dotyczą zaspokajania potrzeb jednostkowych. W odróżnieniu od sektora prywatnego, decyzje podejmowane w sektorze publicznym mają charakter kolektywny i są kolektywnie podejmowane. W przypadku decyzji mających zaspokoić zbiorowe potrzeby pojawia się problem kryteriów i priorytetów dokonywanych wyborów oraz ich racjonalności w kontekście uwzględnienia żądań wszystkich zainteresowanych. Efektywna wielkość produkcji dóbr publicznych jest zatem wyznaczana z uwzględnieniem krzywej popytu zbiorowego i krzywej podaży (zob. rys. 1.1).

W warunkach wyborów grupowych niemożliwe jest satysfakcjonujące zaspokojenie potrzeb wszystkich interesariuszy, zawsze pozostaną bowiem grupy, których potrzeby nie zostały uwzględnione w pełni lub w ogóle. Pojawia się zatem kwestia sposobu ujawniania i agregowania preferencji. Problematyczne jest także oddziaływanie czynnika politycznego i grup interesów na wybory publiczne. Czynniki te obniżają poziom racjonalności decyzji dotyczących gospodarowania publicznym pieniądzem i kierunków jego wydatkowania, przedkładają bowiem interes polityczny nad rację ekonomiczną. Wszystkie te kwestie tworzą przedmiot analiz teorii wyboru publicznego (*public choice theory*).

Problem publicznego wyboru i mechanizmów towarzyszących jego dokonywaniu w literaturze przedmiotu jest jedną ze sfer zainteresowań tej teorii. Trudno jednoznacznie zdefiniować, czym jest wybór publiczny w kontekście

wspomnianej teorii, ma ona bowiem złożony charakter i stosunkowo rzadko jest przedmiotem rozważań w polskojęzycznej literaturze przedmiotu. S. Heciak, odwołując się do prac J. Wilkina, wskazuje, że teoria wyboru publicznego ogniskuje swoje zainteresowania wokół zagadnień dotyczących [Heciak, 2008, s. 9]:

- głosowania;
- wyborów dokonywanych w warunkach demokracji;
- umowy społecznej i ładu konstytucyjnego;
- ekonomicznej teorii władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej;
- teorii grup interesu i koalicji dystrybucyjnych;
- teorii pogoni za rentą[3].



Rysunek 1.1. Efektywna wielkość produkcji dóbr publicznych

Źródło: na podstawie pracy: Stiglitz [2004, s. 172].

P.J. Hill, odnosząc się do teorii wyboru publicznego, zaznacza, że jest to wykorzystanie modelu racjonalnego wyboru w warunkach podejmowania decyzji

[3] Renta rozumiana jest jako wszelka korzyść, jaką może odnieść podmiot, angażując środki i zasoby mające alternatywne zastosowanie. Renta może mieć charakter ekonomiczny i polityczny. W teorii pogoni za rentą eksponuje się aspekt polityczny, a renta jest rozumiana jako „*transfer dochodów od jednych podmiotów do innych przy wykorzystaniu mechanizmu władzy*" [Zybertowicz, Pilitowski, 2009, s. 111]. Wpływ na transfer dochodów i tym samym pogoń za rentą mają w tym kontekście grupy interesu (grupy nacisku, grupy lobbujące), stanowiące przedmiot zainteresowania teorii grup interesu i koalicji dystrybucyjnych. Zorganizowane grupy interesu mogą mieć charakter formalny i nieformalny lub – według innego podziału – zrzeszeniowy i niezrzeszeniowy, instytucjonalny i nieustrukturyzowany [zob. szczerzej: Heciak, 2008, s. 13; Zybertowicz, Pilitowski, 2009].

o niekomercyjnym charakterze. W bardziej ogólnym ujęciu, zdaniem tego autora, jest to adaptowanie i wykorzystanie teorii ekonomicznych w sferze nauk politycznych [Hill, 1999, s. 1]. Znajduje to potwierdzenie w literaturze przedmiotu, w której podkreśla się, że teoria wyboru publicznego jest szczególną formą teorii racjonalnego wyboru, zaproponowanej przez J. Colemana [Heciak, 2008, s. 7].

Teoria wyboru publicznego ma interdyscyplinarny charakter i łączy dorobek nauk społecznych z naukami politycznymi. Za jej twórcę uważa się J. Buchanana, a początki rozwoju teorii przypadają na lata 50.–60. XX. w.[4], kiedy to w 1965 r. G. Tullock i J. Buchanan powołali *Public Choice Society* [Hill, 1999, s. 1], a wcześniej D. Black wykorzystał narzędzia analityczne ekonomii do przeprowadzenia analizy mechanizmu głosowania i podejmowania kolektywnych decyzji [*ibidem*].

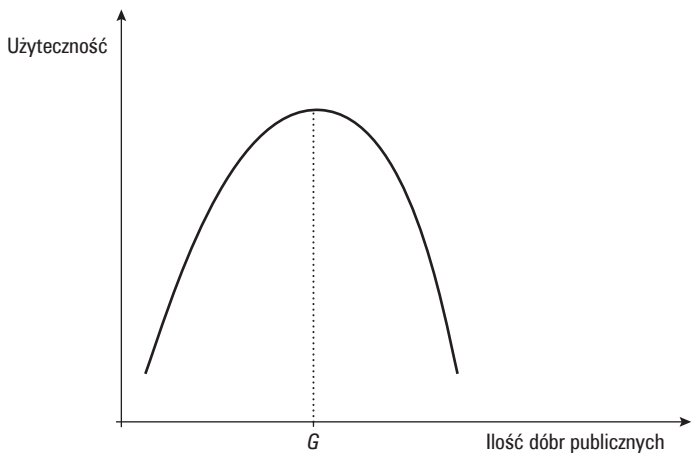
Dynamiczny rozwój teorii wyboru publicznego uwarunkowany był równoległym wystąpieniem trzech przesłanek, a mianowicie: w okresie największego zainteresowania tą teorią doszło do wzrostu rozmiarów sektora publicznego ówczesnych państw, dynamicznie rozwijały się teorie dotyczące niedoskonałości rynku oraz trwały prace nad koncepcją państwa opiekuńczego i definiowaniem jego funkcji [*ibidem*]. Wszystkie te czynniki miały wpływ na rozwój i wzrost zainteresowania problematyką wyboru publicznego, a jednocześnie znalazły odzwierciedlenie w treści jej rozważań.

Teoria wyboru publicznego przede wszystkim bada przyczyny nieefektywności państwa, odnosi się do problemu głosowania i związanych z nim paradoksów oraz wskazuje na uwarunkowania towarzyszące podejmowaniu decyzji w sektorze publicznym.

Z uwagi na główny przedmiot zainteresowania teorii wyboru publicznego – mechanizm podejmowania decyzji publicznych – warto wskazać problemy, jakie na tym tle powstają. J.E. Stiglitz wymienia kwestie dotyczące ujawniania preferencji i ich agregowania w warunkach wyborów grupowych [Stiglitz, 2004, s. 191]. W zakresie ujawniania preferencji problematyczne jest określenie ilości dóbr publicznych, na jakie zgłaszają zapotrzebowanie poszczególne jednostki. Natomiast w sferze agregowania preferencji problemów jest znacznie więcej. Wiążą się one z tym, że każda z jednostek ma inne preferencje wobec wielkości wydatków publicznych. Wielkość ta zależy zarówno od poziomu do-

[4] Warto wskazać, że już Machiavelli i Hobbes w swoich pracach analizowali indywidualne przesłanki kierujące jednostką na gruncie tzw. ekonomii politycznej.

chodów jednostki, jak i od systemu podatkowego. Stąd osoby zamożne akceptują zazwyczaj większe kwoty wydatkowanych środków publicznych, choć mogą zostać obciążone wyższymi kosztami zwiększania tych wydatków, niż jednostki o niższym poziomie dochodu [*ibidem*]. Znając tzw. cenę podatkową, jaką płaci dana osoba, można określić preferowaną przez nią wielkość wydatków na dobra publiczne. Najbardziej preferowany poziom wydatków odpowiada punktowi *G* na rysunku 1.2. Jeżeli jednak istnieje linia ograniczenia budżetowego, użyteczność podlega maksymalizacji i wyznacza ją punkt styczności linii ograniczenia z krzywą obojętności. Poziom użyteczności determinowany jest wielkością wydatków państwa. Im wielkość ta bardziej różni się od wielkości preferowanej, tym niższy pozostaje poziom użyteczności [*ibidem*, s. 188].



Rysunek 1.2. Zależność między użytecznością a wielkością wydatków państwa

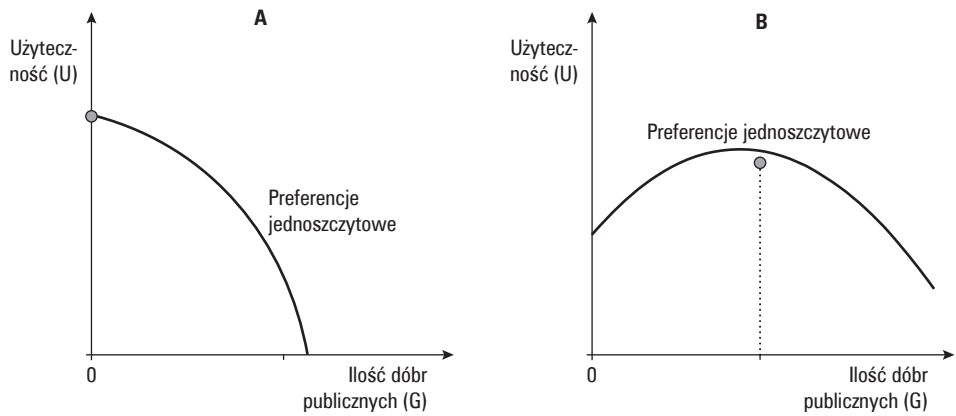
Źródło: na podstawie pracy: Stiglitz [2004, s. 189].

Ze względu na wskazane uwarunkowania, dotyczące zróżnicowanych preferencji i trudności w ich agregowaniu, decyzje publiczne podejmowane są w wyniku głosowania. Zazwyczaj głosowanie to ma charakter większościowy. Z zagadnieniem głosowania większościowego łączą się kwestie paradoksu głosowania, środkowego wyborcy oraz równowagi w kontekście efektywności[5]. Głosowanie o charakterze większościowym polega na tym, że w jego wyniku przyjmowana jest propozycja, która na tle pozostałych poddanych głosowaniu uzyska większość głosów. Przy założeniu, że warunek równowagi w głosowa-

[5] Problemy te opracowano na podstawie pracy: Stiglitz [2004, s. 201–215].

niu większościowym jest spełniony, partie polityczne (system dwupartyjny) będą konstruować swoje programy wyborcze w taki sposób, aby ich treść odpowiadała preferencjom środkowego wyborcy[6], bowiem równowaga odpowiada właśnie tym preferencjom, choć nie wypełnia kryterium efektywności w sensie V. Pareta.

W rozumieniu V. Pareta efektywna jest tzw. równowaga Lindahla, oznaczająca taką wielkość produkcji dóbr publicznych, dla której suma cen podatkowych odpowiada krańcowemu kosztowi produkcji. Jedynym ograniczeniem jest jednak fakt, że w takim przypadku jednostkom nie opłaca się ujawniać prawdziwych preferencji. Jednocześnie w głosowaniu większościowym osiągnięcie równowagi jest możliwe tylko wtedy, gdy preferencje mają charakter jednoszczytowy, co oznacza, że dotyczą pojedynczego dobra publicznego oferowanego wyłącznie przez sektor publiczny, a głosowanie nie dotyczy spraw związanych z podziałem dochodów (zob. rys. 1.3).



Rysunek 1.3. Graficzne ujęcie preferencji jednoszczytowych

Źródło: na podstawie pracy: Stiglitz [2004, s. 196–197].

Z głosowaniem większościowym związana jest jeszcze jedna istotna kwestia, dotycząca tzw. paradoksu głosowania, do której dochodzi wówczas, gdy żadna z propozycji poddana głosowaniu nie uzyskuje jednoznacznej przewagi. Niedoskonałość głosowania większościowego oraz poszukiwanie możliwości przezwyciężenia jego ograniczeń spowodowały sformułowanie przez K. Arro-

[6] Medianowy (środkowy) wyborca to taki, w stosunku do wyboru którego połowa pozostałych wyborców preferowałaby większe wydatki publiczne, a połowa mniejsze.

wa twierdzenia o niemożności, zgodnie z którym nie można znaleźć alternatywnego, niedyktatorskiego systemu politycznego, zapewniającego rozwiązanie problemu paradoksu głosowania, przy jednoczesnym spełnieniu warunków dodatkowych, stawianych systemom politycznym.

1.4. Podział dóbr między sektor publiczny i prywatny (mechanizmy dokonywania alokacji, skutki podziału środków)

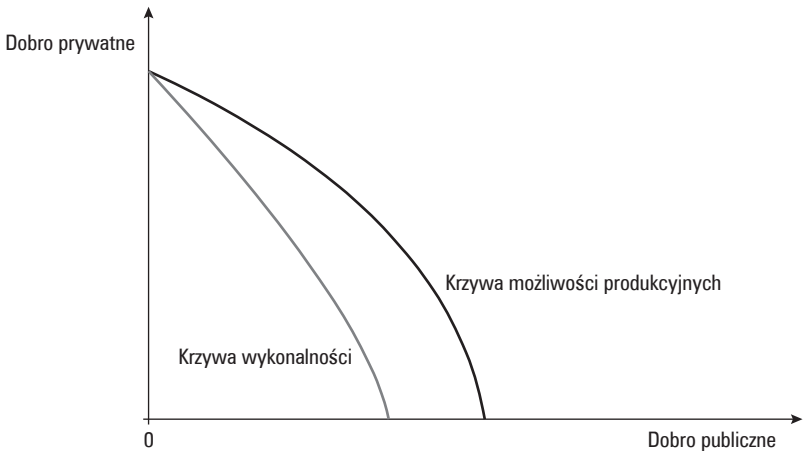
Analizę zagadnienia dotyczącego podziału dóbr między sektor publiczny a prywatny należy zacząć od wskazania różnic w procesie podejmowania decyzji w obu sektorach oraz określenia kryteriów towarzyszących wyborom. Proces decyzyjny w sektorze publicznym składa się z takich etapów, jak [Filipiak, 2008a, s. 41–42]:

- diagnoza korzyści w ujęciu Pareta;
- ocena sytuacji społeczeństwa;
- określenie charakteru korzyści netto (dodatnie lub ujemne);
- analiza zmienności poziomów efektywności i nierówności społecznych oraz przeprowadzenie oceny ich stosunku wymiennego;
- wybór metody szacowania efektywności i nierówności społecznych;
- podjęcie decyzji.

Istotna różnica zachodząca przy wytwarzaniu i alokacji dobra publicznego i prywatnego polega na tym, że w przypadku konsumpcji dobra prywatnego konsumenci płacą taką samą cenę, tym samym zwiększenie korzyści krańcowej z konsumpcji dobra prywatnego wymaga od nich zwiększenia konsumpcji tego dobra (kupują go więcej). W przypadku dobra publicznego konsumenci płacą zróżnicowaną cenę za tę samą ilość dobra, co powoduje, że pokrycie kosztu krańcowego może nastąpić jedynie w sytuacji, gdy wszyscy konsumenci zapłacą podatek [Owsiak, 2005, s. 81–82]. Maksymalny poziom konsumpcji dóbr prywatnych, możliwy do osiągnięcia przy zróżnicowanej wielkości dostarczanych dóbr publicznych i przy uwzględnieniu nieefektywności związanej z istnieniem podatków, wyznacza tzw. **krzywa wykonalności** położona zawsze poniżej **krzywej możliwości produkcyjnych** (zob. rys. 1.4).

Mechanizm alokacji w sektorze publicznym opiera się na wybranych przez społeczeństwo przedstawicielach (politykach należących do ugrupowań po-

litycznych o konkretnych programach społeczno-gospodarczych), którzy reprezentują preferencje wyborców. Wybrani w demokratycznych wyborach reprezentanci odpowiadają za ujawnianie oczekiwań grup społecznych, które reprezentują.



Rysunek 1.4. Krzywa wykonalności

Źródło: na podstawie pracy: Stiglitz [2004, s. 176].

Wyborcy, oddając swoje głosy, wskazują założenia programowe, koncepcje i idee, które akceptują, wyrażając to przez głosownie na partię polityczną proponującą odpowiadający im program wyborczy. Problem związany z publicznym mechanizmem alokacji polega jednak na ujawnianiu prawdziwych preferencji wyborców, w praktyce bowiem głosowanie ma często charakter negatywny (głosowanie odbywa się nie na daną partię, ale przeciw innej partii). Dodatkowym problemem jest brak dyscypliny partyjnej podczas głosowania nad konkretnymi rozwiązaniami, kiedy może dochodzić do ujawniania indywidualnych preferencji polityków, odmiennych od założeń programowych ich partii, na program której głos oddali wyborcy.

Odrębną kwestią jest problem niskiej frekwencji wyborczej, wynikającej z rezygnacji z uczestnictwa w wyborach części uprawnionych do głosowania wyborców. Rodzi się wtedy pytanie o reprezentatywność ujawnionych preferencji grup społecznych w aspekcie ich realizacji przez władzę publiczną.

Uczestnictwo przedstawicieli partii politycznych w mechanizmie alokacji dóbr w sektorze publicznym sprawia, że dokonywanie wydatków budżetowych odbywa się *de facto* na zasadzie przetargu politycznego [Heciak, 2008, s. 19].

Aksjomatyczny model przetargu sformułował J. Nash. Przetarg na potrzeby modelu rozumiany jest jako sytuacja, w której nie istnieje zgoda co do tego, jakie działania powinni podjąć gracze, aby uzyskać jak najlepszy wynik, i w związku z tym dopuszcza się negocjacje między nimi [Płatkowski, 2012, s. 92].

Model aksjomatyczny, określany też mianem statycznego, analizuje możliwe wyniki przetargu i zakłada, że wynik ostateczny jest spełnieniem możliwie rozsądnych aksjomatów [*ibidem*]. S. Heciak wskazuje na inne możliwości rozwiązań przetargowych:

- egalitarne (dopuszcza się dzielenie korzyści z kooperacji między graczami);
- utylitarne (maksymalizuje korzyści stron) [Heciak, 2008, s. 20];
- rozwiązanie Kalai-Smorodinsky'ego, według którego wynik negocjacji (przetargu) wtedy jest sprawiedliwy, gdy każdy z uczestników jest indyferentny między otrzymaniem przyznanego mu udziału i otrzymaniem całego dobra, przy jednakowym, ustalonym prawdopodobieństwie dla wszystkich uczestników [Jurdziak, 2007, s. 10].

Z podziałem dóbr między sektor publiczny a prywatny wiążą się dwie istotne kwestie, na które warto zwrócić uwagę. Pierwsza polega na tym, że dokonując alokacji zasobów w celu tworzenia dóbr publicznych i dóbr społecznych państwo ogranicza jednocześnie swobodę rozporządzania dochodami przez podmioty prywatne [Owsiak, 2005, s. 82]. Mając na względzie przymusowy charakter konsumpcji dóbr dostarczanych przez państwo, nie należy zapominać, że to właśnie państwo, podejmując decyzję o alokacji zasobów, jednocześnie stanowi o sposobie przeznaczenia dochodów prywatnych, będących w dyspozycji obywateli [*ibidem*]. Im bowiem szersza skala alokacji zasobów, dokonywana w związku z przymusową podażą dóbr publicznych i dóbr społecznych, tym większy poziom fiskalizmu oddziałujący na dochód realny pozostający w dyspozycji obywateli.

Kolejna kwestia dotyczy preferencji obywateli (grup społecznych), które nie zawsze są zbieżne z preferencjami reprezentowanymi przez władze publiczne. Na tym tle istotny jest sposób wyłaniania władz publicznych w zależności od obowiązującego w państwie reżimu politycznego (demokratyczny, niedemokratyczny). S. Owsiak zwraca uwagę, że w rozważaniach teorii wyboru publicznego muszą być brane pod uwagę warunki ustrojowe oraz czynniki polityczne, wskazując zwłaszcza na takie z nich, jak [*ibidem*]:

- system władz publicznych;
- kompetencje poszczególnych organów władz publicznych (uprawnienia decyzyjne w zakresie finansów, budżetu);

- ordynacja wyborcza;
- system partii politycznych czy organizacji społecznych i zawodowych.

Z mechanizmem alokacji dóbr w sektorze publicznym łączy się także kwestia kosztów i korzyści związanych z dokonanym wyborem i podziałem środków publicznych. W warunkach ograniczoności funduszy budżetowych niezbędne jest selektywne alokowanie środków, a o kierunkach ich alokacji w warunkach demokracji decyduje większość oddanych głosów. Pomiar kosztów i korzyści dokonywanych wyborów publicznych nie jest zadaniem prostym. Trudność polega zazwyczaj na samej możliwości pomiaru. O ile w przypadku kosztów można określić nakłady środków publicznych ponoszonych w związku z realizacją danego zadania i skwantyfikować je w jednostkach pieniężnych, to w przypadku korzyści występują zdecydowanie większe problemy. Wynika to z faktu:

- niewspółmiernego występowania kosztów i korzyści (zarówno w czasie, jak i przestrzeni);
- subiektywności korzyści odnotowanej w skali jednostki i grupy (te same działania mogą przysporzyć zróżnicowanych korzyści jednostkom i grupom) w stosunku do poniesionych kosztów;
- niekwantyfikowalności korzyści w precyzyjnych jednostkach pomiaru (są one przedmiotem odczuć o subiektywnym charakterze);
- trudności w bezpośrednim przypisaniu danego kosztu do konkretnej korzyści;
- jednostkowego definiowania kosztów i korzyści.

1.5. Zawodność rynku w kontekście istnienia dóbr publicznych

Zawodność rynku oznacza sytuację, w której – z uwagi na pewne niedomagania i niedoskonałości – mechanizm rynkowy nie działa poprawnie, pozostawiając niektóre kwestie nierozwiązane lub rozwiązane niewłaściwie [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 199].

Zawodność rynku wynika z czterech rodzajów przyczyn [Burda, Wyplosz, 2013, s. 717]:

- istnienia efektów zewnętrznych;
- występowania dóbr publicznych;

- rosnących przychodów;
- asymetrii informacji.

Z punktu widzenia finansów publicznych szczególna uwaga zostanie skupiona na jednej spośród wskazanych kategorii – na dobrach publicznych. W gospodarce występuje zapotrzebowanie na dwa rodzaje dóbr: tzw. dobra pożądane (m.in. lekarstwa) i dobra niepożądane (np. narkotyki) [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 200]. **Dobra publiczne** to dobra powszechnie pożądane, jednakże nie ma chętnych do ich finansowania [*ibidem*] (tzw. problem gapowicza – *free rider*), co jest problematyczne, ponieważ dobra te nie podlegają rywalizacji i każdy może korzystać z nich bez ograniczeń (czyste dobra publiczne) [Burda, Wyplosz, 2013, s. 718]. Właśnie te cechy dóbr publicznych są przyczyną zawodności rynku, przejawiającej się albo w niedostatecznym popycie, albo w niedostatecznej podaży, co skutkuje odchyleniem od stanu równowagi.

Zawodność rynku jest z reguły przedmiotem **ingerencji państwa**, stąd w przypadku dóbr publicznych rola państwa polega na określeniu pożądanej wielkości podaży dóbr publicznych, przy jednoczesnym zapewnieniu środków i warunków prowadzących do jej osiągnięcia [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 200]. W tej diagnozie pomocne są krzywe użyteczności krańcowej dobra, określające, w jaki sposób zmienia się użyteczność krańcowa konsumpcji każdej dodatkowej jednostki dobra [*ibidem*, s. 91] oraz tzw. krzywa Hicksa (krzywa popytu skompensowanego), w przypadku której użyteczność w każdym jej punkcie pozostaje niezmienna ze względu na kompensowanie zmian cen przez dopasowanie dochodów [Stiglitz, 2004, s. 127–128].

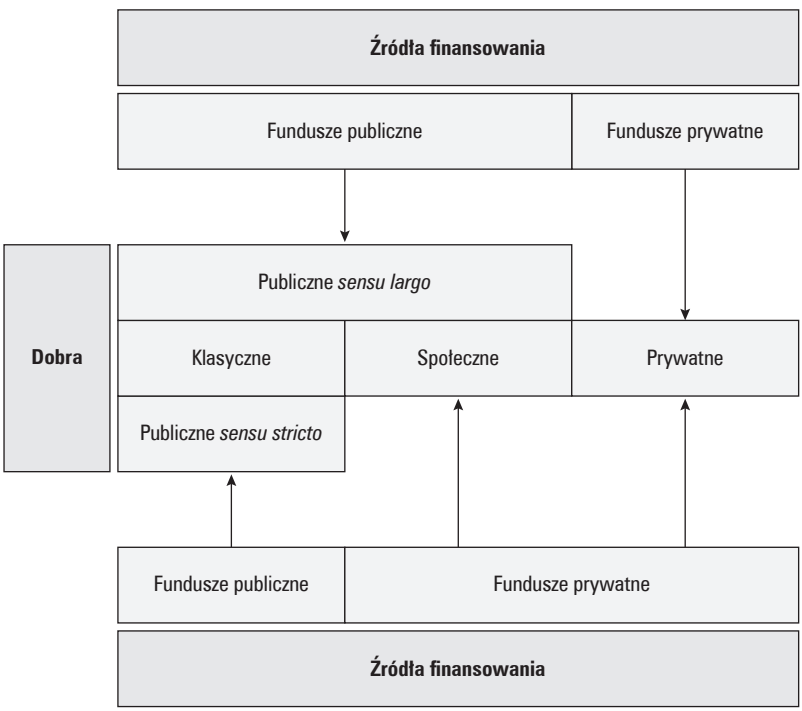
Dobra publiczne nie stanowią jednorodnej kategorii ekonomicznej, stąd pojawia się pytanie o podstawy ich wyodrębnienia oraz klasyfikacji. S. Owsiak zwraca uwagę, że przyjmując jako kryterium podziału fizyczne cechy dóbr nie zawsze możliwe jest wyodrębnienie dóbr publicznych i dóbr prywatnych, ponieważ znaczna część dóbr z uwzględnieniem tego kryterium może być zarówno publiczna, jak i prywatna [Owsiak, 2005, s. 28]. Autor ten wskazuje na istnienie trzech rodzajów dóbr: publiczne, społeczne i prywatne, oraz wymienia dwa najczęściej stosowane kryteria klasyfikacji dóbr w gospodarce [*ibidem*, s. 28–32]:

- użyteczności (społeczne);
- odpłatności (ekonomiczne).

Zgodnie z pierwszym kryterium o rodzaju dobra rozstrzyga kombinacja dwóch cech określanych jako dostępność oraz rywalizacyjny bądź nierywalizacyjny charakter. Kryterium to jest zbieżne z podejściem P. Samuelsona, który

– wyodrębniając tzw. **czyste dobra publiczne** (*pure public good*) – zaznaczył, że należą do nich takie dobra, których dodatkowa konsumpcja przez kolejne jednostki nie pomniejsza dotychczasowej konsumpcji pozostałych jednostek [Samuelson, 1954, s. 387].

Poza kryterium społecznym, do klasyfikacji dóbr wykorzystuje się również kryterium ekonomiczne. Według tego kryterium decydującym czynnikiem podziału dóbr jest sposób ich finansowania. S. Owsiak zależności między rodzajem dobra a źródłem jego finansowania przedstawił graficznie (zob. rys. 1.5).

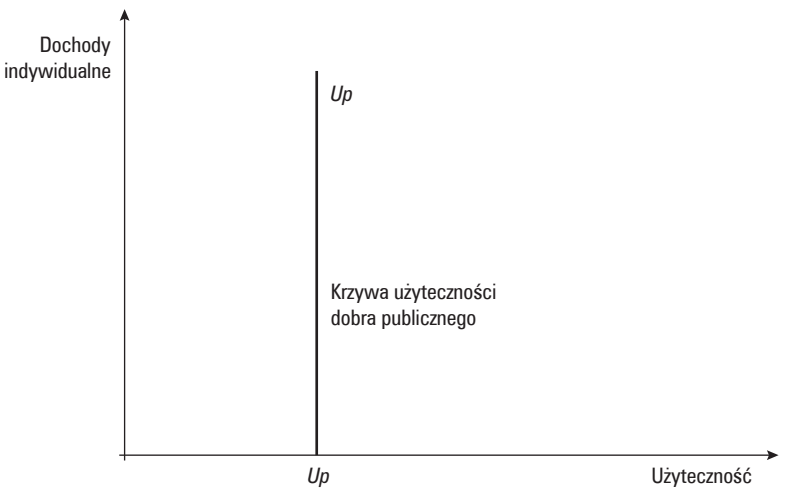


Rysunek 1.5. Dobro publiczne a dobro społeczne

Źródło: na podstawie pracy: Owsiak [2005, s. 34].

Biorąc pod uwagę zarówno kryterium społeczne, jak i ekonomiczne, można scharakteryzować dobra publiczne, społeczne i prywatne. **Dobra publiczne** to rodzaj dóbr finansowanych ze środków publicznych, których konsumpcja ma charakter zbiorowy i cechuje się brakiem możliwości wykluczenia oraz nierywalizacyjnym charakterem [Szczodrowski (red.), 2003, s. 21]. Przykładami tego typu dóbr są: obrona narodowa, powietrze, latarnia morska. Odnosząc

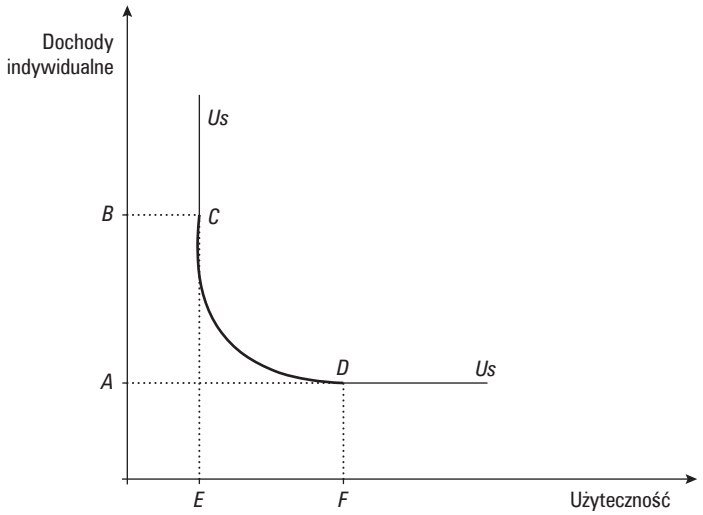
się do kategorii **dobra społecznego** (*merit good*), S. Owsiak zwraca natomiast uwagę, że dobra te ze względów fizycznych mogą być **dobrami prywatnymi**, jednak z uwagi na przyjętą doktrynę społeczną i prowadzoną przez władze publiczne politykę społeczną są dostarczane obywatelowi nawet wówczas, jeżeli nie spotyka się to z jego aprobatą [Owsiak, 2005, s. 32]. Decyzja państwa o zapewnieniu dóbr społecznych wynika często z obawy, że gdyby dobra te były prywatne, obywatel nie nabywałby ich. Stąd konsumpcja dóbr społecznych noszących znamiona czystych dóbr publicznych ma często przymusowy charakter, np. edukacja na poziomie podstawowym, okresowe badania lekarskie pracowników itp. Różnica między dobrami publicznymi i dobrami społecznymi przejawia się także w postrzeganiu ich użyteczności. **Krzywe użyteczności** dla dóbr publicznych i prywatnych przedstawiają rysunki 1.6 i 1.7.



Rysunek 1.6. Krzywa użyteczności dobra publicznego

Źródło: na podstawie pracy: Owsiak [2005, s. 36].

W przypadku dóbr publicznych przebieg krzywej użyteczności (rys. 1.6) determinuje fakt, że każdy z obywateli, niezależnie od poziomu uzyskiwanych dochodów indywidualnych, ma jednakowy dostęp do dobra i osiąga taki sam pułap użyteczności. Analiza krzywej użyteczności dóbr społecznych wykazuje ścisłą zależność między poziomem użyteczności a wielkością osiąganych dochodów (rys. 1.7). Im wyższy pułap dochodów, tym niższa użyteczność, z uwagi na możliwość nabycia analogicznych dóbr w sektorze prywatnym [*ibidem*, s. 36–37].



Rysunek 1.7. Krzywa użyteczności dobra społecznego

Źródło: na podstawie pracy: Owsiak [2005, s. 36].

Natomiast dobra prywatne na tle pozostałych rodzajów dóbr wyróżnia finansowanie wyłącznie z funduszy prywatnych, indywidualny charakter konsumpcji, której towarzyszy konkurencja i możliwość wykluczenia z dostępu do dobra (m.in. cena).

W literaturze przedmiotu do systematyzacji dóbr wykorzystuje się także takie kryteria podziału, jak zbywalność oraz miejsce i czas konsumpcji. W tym podejściu wyróżnia się cztery grupy dóbr [Kleer, 2005, s. 272–273]:

1) do grupy pierwszej zalicza się uniwersalne dobra i usługi wytwarzane i dostarczane przez sektor publiczny niezależnie od miejsca, czasu i poziomu rozwoju kraju oraz systemu społecznego;

2) do grupy drugiej należą dobra wytwarzane przez sektor publiczny, zależne jednak od takich czynników, jak: miejsce, czas, otoczenie zewnętrzne, poziom rozwoju gospodarczego i społecznego kraju, system społeczno-ekonomiczny (model gospodarczy), system społeczny, mający uwarunkowania w szczególnym charakterze instytucji, system polityczny;

3) grupę trzecią tworzą dobra mieszane o charakterze uniwersalnym oraz specyficzne dobra mieszane o charakterze ogólnym lub lokalnym;

4) grupa czwarta zawiera szeroko rozumiane globalne dobra publiczne o czystym i mieszanym charakterze.

W praktyce czyste dobra publiczne występują zdecydowanie rzadziej niż dobra społeczne, przy czym najczęściej spełniają jedno z dwóch kryteriów, tj. kryterium dostępności lub charakteru konsumpcji (rywalizacyjny lub nierywalizacyjny).

Występowanie co najmniej jednego z tych kryteriów wywołuje zjawisko zawodności rynku. J.E. Stiglitz zwraca uwagę, że istnieją takie dobra, których konsumpcja nie wymaga rywalizacji, ale możliwe jest wykluczenie z niej. W tym przypadku posługuje się przykładem telewizji, gdzie zapewnienie dostępności wiąże się ze spełnieniem określonych kryteriów technicznych oraz poniesieniem opłat, przy jednoczesnym nierywalizacyjnym charakterze konsumpcji [Stiglitz, 2004, s. 151]. Skoro żadna dodatkowa osoba oglądająca dany program nie ogranicza konsumpcji innych, a koszt krańcowy oglądania przez dodatkową osobę równy jest zeru, to wprowadzanie opłat reglamentujących dostęp do tego dobra jest nieuzasadnione ekonomicznie. Prowadzi do nieefektywności gospodarowania, ponieważ powoduje powstanie niezaspokojonego popytu na dobro, przy jego zbyt małej podaży. Wprowadzenie opłat jest jednak warunkiem koniecznym, stanowi bowiem impuls do produkcji danego dobra.

Problem pojawia się, także w przypadku opłat ponoszonych za korzystanie z autostrad, które traktowane są jako dobro o nierywalizacyjnym charakterze, jednak z możliwością wykluczenia z konsumpcji. W tym przypadku wysokość winiet decyduje o popycie na dobro, istnieje jednak alternatywa w postaci dróg, na których nie ma obowiązku uiszczania opłat za przejazd, co może skutkować zbyt małą konsumpcją autostrad. Mając na uwadze niedoskonałość rynku wynikającą z istnienia dóbr publicznych, państwo powinno prowadzić politykę interwencyjną w taki sposób, aby zapewnić pożądaną wielkość ich podaży.

1.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

1. W ujęciu tabelarycznym wskaż podstawowe różnice między finansami publicznymi a finansami prywatnymi.

Finanse publiczne	Finanse prywatne
1.	1. .....
2.	2. .....
3.	3. .....
4.	4. .....
5.	5. .....

2. Jaka jest różnica między finansami publicznymi a gospodarką finansową?

3. Wymień główne przyczyny zawodności rynku. Jakie formy interwencji może podjąć państwo, aby im przeciwdziałać?

4. W jaki sposób dokonuje się alokacji dóbr w sektorze publicznym? Jakie narzędzia są wykorzystywane w tym celu?

5. Wskaż, jakie instrumenty wykorzystuje państwo w ramach funkcji stabilizacyjnej finansów publicznych w warunkach wzrostu gospodarczego?

6. Wskaż związek między decentralizacją a zasadą subsydiarności.

7. Przeprowadź klasyfikację dóbr publicznych? Podaj przykłady: czystego dobra publicznego i dobra społecznego.

8. Wskaż różnice między dobrem publicznym a dobrem prywatnym?

9. Omów funkcję redystrybucyjną finansów publicznych? W jakich modelach państw ma ona szczególne znaczenie?

10. Jakie dobra są niepożądane społecznie? Jak państwo kontroluje ich konsumpcję?

11. Omów na przykładzie zjawisko „*free rider*" i wyjaśnij, w jaki sposób wpływa ono na efektywność ekonomiczną?

12. Czym różni się mechanizm ujawniania preferencji w sektorze prywatnym i w sektorze publicznym?

13. Scharakteryzuj na przykładzie cechy dobra publicznego i wyjaśnij, dlaczego jest ono przyczyną zawodności rynku?

14. Omów rolę wydatków publicznych w kreowaniu wzrostu gospodarczego.

15. Omów miary wielkości sektora publicznego. Jaka jest jego pożądana wielkość?

16. Od czego zależy zakres finansów publicznych i w jakich państwach jest on największy?

17. Omów przedmiot zainteresowań teorii wyboru publicznego i wymień czynniki, które miały wpływ na jej rozwój.

18. Czym jest paradoks głosowania? Jakie warunki muszą zaistnieć, aby doszło do paradoksu głosowania?

19. Na czym polega agregowanie preferencji, jakie są wady tej koncepcji?

20. Omów pojęcie renty w rozumieniu teorii pogoni za rentą.

21. Wyjaśnij, w jaki sposób ujawniane są preferencje społeczeństwa w zakresie kierunków wydatkowania środków publicznych?

22. Omów twierdzenie Arrowa. Jakiego zjawiska ono dotyczy?

23. W jaki sposób wyborcy mniejszościowi mają szanse „przeforsować" swoje preferencje?

24. Jakie państwa mają najmniejszy sektor publiczny. Czy jest to pozytywne zjawisko?

25. Omów technikę głosowania większościowego. Wskaż jej wady i zalety.

26. Endogeniczne modele wzrostu gospodarczego zakładają, że nie tylko postęp techniczny, lecz także wielkość i struktura wydatków i dochodów publicznych mają wpływ na kreowanie wzrostu gospodarczego? Jak wyjaśnisz tę zależność między wydatkami, dochodami publicznymi a wzrostem gospodarczym w kontekście funkcji finansów publicznych?

27. Podaj przykłady dóbr pożądanych społecznie i wyjaśnij, dlaczego dobra te są dostarczane przez państwo?

28. Wyjaśnij przesłanki funkcjonowania państw redystrybucyjnych i podaj ich przykłady.

29. Wskaż, które z wymienionych niżej działań są wyrazem aktywności państwa w ramach redystrybucyjnej, alokacyjnej i stabilizacyjnej funkcji finansów publicznych?

- Wypłata zasiłków alimentacyjnych, rent i emerytur.
- Podniesienie stawki podatku od towarów i usług.
- Wzrost wielkości zamówień rządowych.
- Wypłata pensji dla nauczycieli i lekarzy.
- Wzrost poziomu płacy minimalnej.

1.7. Studia przypadków

Przypadek 1

Wskaż konsekwencje społeczne i gospodarcze każdego z przejawów realizacji poszczególnych funkcji finansów publicznych:

- obniżenie poziomu składki rentowej;
- zniesienie ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych;
- zwiększenie puli środków budżetowych na finansowanie infrastruktury kolejowej;
- zwiększenie deficytu budżetowego;
- decyzja o wydłużeniu okresu funkcjonowania Specjalnych Stref Ekonomicznych;
- obniżenie stóp procentowych NBP;
- preferencyjny kredyt z dopłatami do oprocentowania dla rodzin na zakup lub budowę domu lub lokalu mieszkalnego;
- udzielanie gwarancji *de minimis* dla przedsiębiorców;
- waloryzacja emerytur;
- podwyżka wynagrodzeń dla pracowników sfery budżetowej.

Konsekwencje społeczne	Konsekwencje gospodarcze

Przypadek 2

W jaki sposób takie zjawiska, jak: starzenie się społeczeństwa, globalizacja, kryzys gospodarczy, nierównowaga finansów publicznych, wzrost kosztów opieki medycznej, wzrost poziomu bezrobocia, oddziałują na funkcjonowanie państwa opiekuńczego i państwa ograniczonego? Wskaż społeczno-gospodarcze ograniczenia każdego z modeli.

Przypadek 3

Dokonaj przyporządkowania następujących dóbr do kategorii: czystych dóbr publicznych, dóbr społecznych i dóbr prywatnych.

- park krajobrazowy;

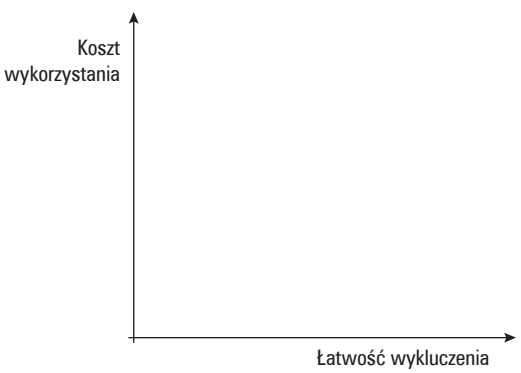
- autostrada;
- podstawowa opieka medyczna;
- świadczenie pomocy społecznej;
- latarnia morska;
- zieleń miejska;
- ogrody zoologiczne;
- budownictwo komunalne;
- obrona narodowa;
- edukacja na poziomie podstawowym;
- inwestycje publiczne;
- ochrona osób i mienia.

W przypadku, których ze wskazanych dóbr wystąpi efekt gapowicza i jakie będą jego skutki? Uzasadnij.

Czyste dobra publiczne	Dobra społeczne	Dobra prywatne

Przypadek 4

Wykorzystując listę dóbr z zadania 3, umieść je na poniższym rysunku uwzględniając takie ich cechy, jak: koszt krańcowy wykorzystania i łatwość wykluczenia.



Przypadek 5

Jaki wpływ na użyteczność krańcową leków będzie miała decyzja o refundacji ich kosztów z budżetu państwa? Czy z punktu widzenia sprawiedliwości, efektywności i równości obywateli zasadne jest uprzywilejowanie wybranych grup pacjentów przez stworzenie systemu leków refundowanych, podczas gdy pozostałe rodzaje leków objęte są pełną odpłatnością?

Przypadek 6

Wskaż, jakie decyzje w przypadku sytuacji zaistniałej na wyspie Mykonos powinno podjąć państwo, aby uwzględnić interesy wszystkich grup społecznych, a jednocześnie utrzymać wpływy z turystyki.

„*Wyspa Mykonos (Grecja) jest dobrze znanym międzynarodowym kurortem turystycznym, który doświadczył gwałtownego rozwoju turystyki w ciągu ostatnich 30 lat. Równolegle do ekspansji przemysłu turystycznego (zakwaterowanie, bary itd.) zwiększyła się populacja wyspy, w przeciwieństwie do innych greckich wysp, gdzie w tym samym czasie populacja się zmniejszała. Wzrost ten pociągnął za sobą ekspansję infrastruktury (powiększenie portu i rozbudowę istniejącej sieci dróg, budowę zapory naziemnej itd.). Te inwestycje wpłynęły z kolei na możliwości wyspy w zakresie zakwaterowania turystów i innych gości. Problemy i pewne oznaki nasycenia już się pojawiły: przeludnienie, brak miejsc parkingowych, wyższy wskaźnik przestępczości, zanieczyszczenie wody i powietrza pojawiające się szczególnie w szczycie sezonu letniego. Duża część niezwykle ograniczonej powierzchni wyspy została pochłonięta albo przez intensywne budownictwo mieszkaniowe, rozwój turystyki wraz z towarzyszącą jej infrastrukturą, albo pozostawiona niewykorzystana z myślą o przyszłych transakcjach, powodując w ten sposób coraz większą utratę terenów uprawnych. Dwie tradycyjne osady na wyspie wraz z innymi nowo wybudowanymi wioskami, na których przemysł turystyczny opierał się przede wszystkim podczas pierwszej fazy rozwoju, w efekcie niekontrolowanego i gwałtownego rozwoju turystyki już zostały przekształcone na miarę terenów zabudowanych pod względem charakteru i jakości środowiska. Gwałtowna urbanizacja zmieniła także strukturę społeczno-ekonomiczną i lokalną kulturę (Coccossis H., Parpairis A., 1996)*”[7].

[7] Zob. http://www.coastlearn.org/pl/tourism/why_problems.htm (dostęp: 2.08.2013 r.).

Przypadek 7

Jaki wpływ na szkolnictwo publiczne będzie miała decyzja o obniżeniu opłat za naukę w szkołach prywatnych, wynikająca z intensywnej konkurencji między placówkami? Analizę przeprowadź dla szkół podstawowych, gimnazjalnych, liceów i szkół wyższych? W jaki sposób decyzja taka wpłynie na użyteczność krańcową dostarczenia obywatelowi dobra, jakim jest usługa edukacyjna?

Przypadek 8

Czy preferencje środkowego głosującego są zależne od poziomu zamożności społeczeństwa? Czy w przypadku krajów rozwijających się i krajów rozwiniętych preferencje środkowego wyborcy będą odpowiadały preferencjom obywatela o średnich dochodach? W przypadku jakich państw można oczekiwać, że środkowy głosujący będzie preferował wydatki na kulturę i naukę, a dla jakich krajów dominujące preferencje będą dotyczyły infrastruktury transportowej? Odpowiedź uzasadnij i poprzyj przykładami.

2 Formalnoprawne podstawy funkcjonowania sektora finansów publicznych

2.1. Uwarunkowania prawne działania jednostek sektora finansów publicznych w Polsce

Jednym z przejawów zachodzących na świecie procesów decentralizacyjnych jest wzrastające znaczenie samorządu terytorialnego, który przez współczesne, demokratyczne państwa traktowany jest jako wygodny, dynamiczny system zwiększający sprawność zarządzania zadaniami publicznymi. Przewaga efektywności gospodarowania jednostek samorządu terytorialnego (JST) nad efektywnością gospodarowania pozostałych struktur systemu finansów jest bezsprzeczna.

Reforma samorządowa dokonana w Polsce w latach 90. XX w. to niewątpliwie przykład jednej z najbardziej spektakularnych i udanych reform, jakie udało się przeprowadzić w naszym kraju w warunkach gospodarki rynkowej. W jej efekcie powstał współczesny, trójszczeblowy system samorządności terytorialnej, oparty na gminach, powiatach i województwach samorządowych [Poniatowicz, Salachna, Perło, 2010, s. 19].

Funkcjonowanie tego sektora jest ściśle określone przepisami prawnymi i opiera się na zasadzie, że tylko takie działania są dozwolone, które wprost wynikają z zapisów prawa. Regulacje odnoszące się do sektora finansów publicznych oraz jego podmiotów zawarte są w wielu aktach normatywnych różnej rangi i zastosowań. Do podstawowych regulacji prawnych zaliczyć można Konstytucję RP, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporzą-

dzenia. Wśród pozostałych źródeł prawa wymienić można rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego [Miszczuk, Miszczuk, Żuk, 2007, s. 29]. Zakres regulacji prawnych dotyczących funkcjonowania sektora publicznego jest bardzo szeroki. Niektóre regulacje odnoszą się do wszystkich podmiotów, a inne tylko do wybranej grupy bądź nawet do pojedynczej jednostki. Mnogość aktów prawnych wymaga znajomości wielu przepisów oraz umiejętności ich prawidłowego interpretowania i odpowiedniego zastosowania.

Obowiązujące w Polsce akty prawne można podzielić ze względu na kilka głównych obszarów, do których się odnoszą. Jako podstawowe można wymienić kwestie związane z organizacją i funkcjonowaniem samorządu terytorialnego, sprawami obejmującymi szeroko rozumianą gospodarkę finansową jednostek sektora finansów publicznych, a także obszar związany z nadzorem i kontrolą nad funkcjonowaniem tychże podmiotów i całego sektora. Ważniejsze podstawy prawne dotyczące ustroju i finansów samorządowych zawiera tabela 2.1.

Tabela 2.1. Podstawy prawne funkcjonowania sektora publicznego

Obszar	Akt prawny
1	2
Organizacja i funkcjonowanie	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.
	Ustawa o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa
	Ustawa o samorządzie gminnym
	Ustawa o samorządzie powiatowym
	Ustawa o samorządzie województwa
	Ustawa o administracji rządowej w województwie
	Ustawa o pracownikach urzędów państwowych
	Ustawa o pracownikach samorządowych
	Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym
	Ustawy szczegółowe dotyczące poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych (np. ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych, ustawa o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego)
	Europejska Karta Samorządu Lokalnego
	Europejska Karta Demokracji Lokalnej

1	2
Gospodarka finansowa	Ustawa o finansach publicznych
	Ustawa o rachunkowości
	Ustawa o gospodarce komunalnej
	Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego
	Ordynacja podatkowa
	Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych
	Inne ustawy podatkowe
	Prawo zamówień publicznych
	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych
	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej
	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych
	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych
	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego
	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej
Kontrola i nadzór	Ustawa o kontroli w administracji rządowej
	Ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli
	Ustawa o kontroli skarbowej
	Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych
	Ustawa o Regionalnych Izbach Obrachunkowych

Źródło: opracowanie własne.

Najważniejszym aktem prawnym jest Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r., zgodnie z którą ustrój państwa został podzielony na władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą, a w sprawowaniu władzy publicznej, w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, uczestniczy również samorząd teryto-

rialn**y.** Jednostki samorządu terytorialnego otrzymały osobowość prawną oraz prawo własności i inne prawa majątkowe, a ich samodzielność podlega ochronie sądowej. Sektor publiczny funkcjonuje więc na dwóch poziomach: rządowym oraz samorządowym.

Jak zostało przedstawione w tabeli 2.1, poszczególne akty prawne odnoszą się do określonych dziedzin i obszarów funkcjonowania sektora publicznego, aczkolwiek występują i takie, które można przyporządkować do kilku dziedzin (np. ustawa o samorządzie gminnym odnosząca się zarówno do organizacji i funkcjonowania, jak i do gospodarki finansowej).

Podstawowe znaczenie w aspekcie **ram organizacyjnych mają ustawy kompetencyjne regulujące zakres działania i sposób funkcjonowania poszczególnych** jednostek sektora finansów publicznych, w tym sprawowanej przez nie władzy oraz przypisanych do realizacji zadań.

Drugą grupę stanowią akty dotyczące **gospodarki finansowej, które w sposób kompleksowy wyznaczają ramy i możliwości gromadzenia dochodów oraz wydatkowania środków, jak również zaciągania zobowiązań** oraz możliwości otrzymywania dotacji z budżetu państwa. W tej grupie można także wyróżnić ustawy podstawowe, które zawierają zbiór zasad uniwersalnych, ogólnych, dotyczących całego sektora finansów publicznych, jak również dodatkowe, które w szczegółach odnoszą się tylko do określonego typu podmiotów.

Ostatnią grupę stanowią przepisy prawa, na podstawie których sprawowany jest **nadzór i kontrola** funkcjonowania podmiotów, jak również realizowania ustawowych zadań oraz ich finansowania, przez określone, do tego celu powołane służby państwowe. Przepisy te są bardzo istotne, ponieważ wskazują, jakie czynności bądź zaniechania określonych działań doprowadzają do nieprzestrzegania przepisów, co wiąże się z koniecznością poniesienia określonych, często bardzo dotkliwych, konsekwencji.

Można zatem stwierdzić, że sektor publiczny – obwarowany bardzo rozbudowanymi normami i przepisami prawnymi – jest sektorem bardzo sformalizowanym, co niestety często może powodować jego nieefektywne działanie (jako przykład może posłużyć wykorzystywanie w zamówieniach publicznych tylko kryterium ceny – najniższa cena bardzo często nie gwarantuje jednak wysokiej jakości, co skutkuje koniecznością szybszej wymiany zamawianych towarów).

2.2. Podsektory sektora finansów publicznych – ujęcie wieloaspektowe

Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (ufp) nie zawiera, wzorem ustawy z 30 czerwca 2005 r., podziału sektora finansów publicznych na trzy podsektory. Wymieniono w niej jedynie enumeratywnie te jednostki, które są zaliczane do sektora finansów publicznych. Mimo braku ustawowego podziału w polskim sektorze finansów publicznych można jednak wyróżnić trzy funkcjonujące podsektory: **rządowy**, **samorządowy** oraz **ubezpieczeń społecznych**. Przeprowadzając taką klasyfikację posiłkować się należy m.in. obowiązującym w krajach Unii Europejskiej, Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych ESA 95 [Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96…, s. 1]. Wspomniany dokument wprowadza podział sektora *general government* na cztery podsektory, a mianowicie: podsektor centralny, określany często w Polsce mianem sektora rządowego, podsektor stanowy, występujący wyłącznie w państwach federalnych, podsektor samorządowy oraz podsektor związany z systemem finansowania ubezpieczeń społecznych [Poniatowicz, Salachna, Perło, 2010, s. 20].

To, czy dany podmiot znajduje się w danym podsektorze, zależy m.in. od jego formy organizacyjnej i podległości formalnej (kto daną jednostkę utworzył i na bazie czyjego majątku – państwa czy JST), która odgórnie jest wskazana w poszczególnych przepisach prawa. Ogólne zasady funkcjonowania poszczególnych podmiotów należących do określonego sektora są praktycznie identyczne. Różnice zaobserwować można w przepisach dotyczących prowadzenia przez nie gospodarki finansowej, co ma ścisły związek z określoną formą organizacyjno-prawną.

Zgodnie z ogólną zasadą podmioty należące do sektora rządowego podlegają poszczególnym ministrom, a ich gospodarka finansowa związana jest w sposób pośredni bądź bezpośredni z budżetem państwa. Z kolei podmioty należące do sektora samorządowego podlegają organom wykonawczym i stanowiącym poszczególnych JST oraz powiązane są z budżetem tychże jednostek. Trzeci sektor – ubezpieczeń społecznych – prowadzi działalność, a także gospodarkę finansową, na podstawie dedykowanych mu aktów prawnych, jednocześnie jednak jest powiązany i pozostaje w ścisłym związku z sektorem rządowym.

Przykłady podmiotów należących do poszczególnych podsektorów zostały przedstawione w tabeli 2.2 w podziale na podsektory zgodnie z Rozporządzeniem Rady (WE) nr 2223/96.

Tabela 2.2. Podział sektora publicznego na podsektory – przykłady

Rządowy	Samorządowy	Ubezpieczeń społecznych
▸ Organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej (np. Prezydent, Sejm, Senat) ▸ Organy kontroli państwowej i ochrony prawa (np. NIK, Rzecznik Praw Obywatelskich) ▸ Sądy (np. sądy administracyjne, sądy powszechne, Sąd Najwyższy) ▸ Trybunały (np. Trybunał Konstytucyjny, Trybunał Stanu) ▸ Państwowe jednostki budżetowe (np. urzędy skarbowe, izby skarbowe, izby celne, urzędy kontroli skarbowej, komendy wojewódzkie policji) ▸ Agencje wykonawcze (np. Agencja Rynku Rolnego, Narodowe Centrum Nauki) ▸ Instytucje gospodarki budżetowej (np. Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP, Centralny Ośrodek Sportu, Centralny Ośrodek Informatyki) ▸ Państwowe fundusze celowe: Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, Fundusz Promocji Twórczości, Fundusz Promocji Kultury ▸ Narodowy Fundusz Zdrowia ▸ Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (np. szpitale publiczne utworzone przez ministrów oraz centralne organy administracji rządowej) ▸ Uczelnie publiczne ▸ Państwowe instytucje kultury (np. Polski Instytut Sztuki Filmowej, Instytut Książki, Teatr Narodowy) ▸ Państwowe instytucje filmowe (np. Polski Instytut Sztuki Filmowej)	▸ Jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty i województwa samorządowe) oraz ich związki ▸ Samorządowe jednostki budżetowe (np. biura planowania przestrzennego, zarządy melioracji i urządzeń wodnych, domy pomocy społecznej, zarządy dróg); ▸ Samorządowe zakłady budżetowe (np. zakłady gospodarki komunalnej, zakłady wodociągów i kanalizacji, zakłady usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku, cmentarze) ▸ Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (np. szpitale rejonowe, utworzone przez JST) ▸ Samorządowe instytucje kultury (np. teatry, muzea, domy kultury)	▸ Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze (np. Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Emerytur Pomostowych ▸ Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez nią (np. Fundusz Emerytalno-Rentowy, Fundusz Prewencji i Rehabilitacji, Fundusz Administracyjny)

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że mimo braku ustawowych regulacji, dotyczących wyłonienia podsektorów, zarówno w obowiązującej statystyce państwowej, jak i przy formułowaniu dokumentów (np. w *Strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych*), stosowane jest podejście wskazane w Rozporządzeniu Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskie-

go systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie. Z tej też przyczyny powiązano ustawowe podejście ze wskazanym w Rozporządzeniu Rady.

2.3. Formy organizacyjne podmiotów sektora finansów publicznych

Podmioty sektora finansów publicznych mogą swoją działalność prowadzić w zróżnicowanych formach, przewidzianych w ufp. Wyboru formy dokonują poszczególne organy państwowe lub samorządowe, które muszą zrealizować określone zadania.

Przy dokonywaniu wyboru formy organizacyjno-prawnej należy kierować się zasadą legalności (dopuszczalności wykonywania zadań publicznych z określonej dziedziny życia społecznego w wybranej formie), efektywności wykonywania zadań oraz racjonalności wydatkowania środków publicznych [Kołaczkowski, Ratajczak, 2010, s. 64]. Wpływ na wybór formy będą także miały takie determinanty, jak rodzaj prowadzonej działalności, warunki lokalne oraz ogólna sytuacja ekonomiczna [Jastrzębska, 2012, s. 47].

Wśród dostępnych **form organizacyjnych** wyróżnić można [Kornberger-Sokołowska, Zdanukiewicz, Cieślak, 2010, s. 27]:

- jednostki budżetowe;
- samorządowe zakłady budżetowe;
- agencje wykonawcze;
- instytucje gospodarki budżetowej;
- państwowe fundusze celowe;
- państwowe i samorządowe osoby prawne.

Na szczeblu samorządowym zadania mogą być realizowane wyłącznie przez podmioty mające formę jednostek budżetowych bądź samorządowych zakładów budżetowych, dla których ustawodawca wyznaczył w ufp ściśle określone zadania. Do realizacji państwowych zadań możliwe jest wykorzystanie wszelkich form organizacyjnych, z wyjątkiem samorządowych zakładów budżetowych, które – jak wynika z samej nazwy – są podmiotami wyłącznie sektora samorządowego.

Jednostki budżetowe nie mają osobowości prawnej i w obrocie prawnym występują jako jednostki organizacyjne Skarbu Państwa lub JST. Państwowe

jednostki budżetowe mogą być tworzone, łączone lub likwidowane przez odpowiednich ministrów, kierowników urzędów centralnych bądź wojewodów, natomiast samorządowe jednostki budżetowe – przez organy stanowiące JST. Jednostka budżetowa działa na podstawie statutu określającego w szczególności jej nazwę, siedzibę i przedmiot działalności. Tworząc jednostkę budżetową, organ, który ją utworzył, oprócz nadania jej statutu określa również mienie przekazywane tej jednostce w zarząd. W przypadku zaś likwidacji takiej jednostki jej likwidator musi określić przeznaczenie tego mienia, a także przejąć wszelkie jej należności i zobowiązania. W miejsce zlikwidowanej jednostki może zostać utworzona nowa, która będzie miała inną formę organizacyjno-prawną i która może (w przypadku takiej decyzji organu założycielskiego) przejąć zobowiązania i należności jednostki zlikwidowanej.

Inną formą organizacyjną, również niemającą osobowości prawnej, jest **samorządowy zakład budżetowy**. Może on jednak być utworzony tylko do realizacji ściśle wymienionych w ustawie zadań w zakresie:

1) gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi;
2) dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego;
3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych;
4) wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych;
5) zaopatrzenia w energię elektryczną i cieplną oraz gaz;
6) lokalnego transportu zbiorowego;
7) targowisk i hal targowych;
8) zieleni gminnej i zadrzewień;
9) kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
10) pomocy społecznej, reintegracji zawodowej i społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych;
11) utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym zwłaszcza prowadzenia hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem, w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania;
12) cmentarzy.

Tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa jego:

- nazwę i siedzibę;
- przedmiot działalności;

- źródła przychodów własnych;
- stan wyposażenia zakładu w środki obrotowe oraz składniki majątkowe przekazane mu w użytkowanie;
- terminy i sposób ustalania zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych dokonywanych przez zakład do budżetu JST oraz sposób i terminy rocznych rozliczeń i dokonywania wpłat.

W przypadku likwidacji samorządowego zakładu budżetowego organ stanowiący JST musi określić przeznaczenie mienia znajdującego się w użytkowaniu tego zakładu. Samorządowy zakład budżetowy może także zostać przekształcony w inną formę organizacyjno-prawną, przedtem jednak musi zostać zlikwidowany. Należności i zobowiązania po zlikwidowanym zakładzie może przejąć organ podejmujący decyzję o likwidacji bądź nowo utworzona jednostka.

Kolejną formą organizacyjną, która jednak może funkcjonować tylko na szczeblu państwowym, jest **agencja wykonawcza**. Ma ona osobowość prawną i jest tworzona na podstawie odrębnej ustawy w celu realizacji zadań państwa. Ustawy powołujące agencje wykonawcze określają zasady ich funkcjonowania i prowadzenia przez nie gospodarki finansowej. Dodatkowo, aby zapewnić jednolitą i przejrzystą pod względem instytucjonalnym organizację wewnętrzną agencji, Rada Ministrów może w odrębnym rozporządzeniu określić wymogi dotyczące jej statutu.

Agencje wykonawcze są z reguły jednostkami tworzonymi na ujednoliconych zasadach prawnych, realizującymi wyznaczone im cele i zadania, podległymi i nadzorowanymi przez konkretne organy centralnej administracji publicznej, ale – w odróżnieniu od departamentów ministerstw – mają dużą autonomię. Są one charakterystyczne przede wszystkim dla krajów europejskich wzorujących się najczęściej na wprowadzonych w latach 80. XX w. rozwiązaniach brytyjskich w ramach koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management* – NPM). W Polsce status agencji wykonawczej, wprowadzony formalnie od 2010 r., mają:

- Agencja Mienia Wojskowego;
- Wojskowa Agencja Mieszkaniowa;
- Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa;
- Agencja Rynku Rolnego;
- Agencja Nieruchomości Rolnych;
- Narodowe Centrum Nauki;
- Narodowe Centrum Badań i Rozwoju;
- Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych;

- Agencja Rezerw Materiałowych;
- Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.

Na szczeblu państwowym mogą również funkcjonować **instytucje gospodarki budżetowej**. Ideą ich powołania było zastąpienie zlikwidowanych z końcem 2009 r. państwowych zakładów budżetowych i poniekąd także gospodarstw pomocniczych. Instytucja gospodarki budżetowej jest jednostką mającą osobowość prawną, którą uzyskuje z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Działa ona na podstawie statutu nadanego jej przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego, który określa w szczególności:

- nazwę i siedzibę tej instytucji;
- przedmiot działalności podstawowej;
- źródła uzyskiwania przychodów;
- tryb i zasady dokonywania zmian w statucie;
- stan wyposażenia w środki obrotowe oraz składniki majątkowe przekazane tej instytucji;
- zasady prowadzenia działalności innej niż podstawowa, jeżeli instytucja będzie prowadzić taką działalność.

Organizację wewnętrzną instytucji gospodarki budżetowej określa regulamin organizacyjny formułowany przez dyrektora, którego powołuje i odwołuje organ założycielski.

Do zadań dyrektora należy m.in.:

- zarządzanie instytucją gospodarki budżetowej;
- reprezentowanie jej na zewnątrz;
- przygotowanie i nadanie regulaminu organizacyjnego;
- przygotowanie rocznego planu finansowego;
- przygotowanie rocznego sprawozdania instytucji gospodarki budżetowej, w tym bilansu oraz rachunku zysków i strat.

Prawo do tworzenia instytucji gospodarki budżetowej mają:

1) minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, którzy mogą utworzyć instytucję gospodarki budżetowej za zgodą Rady Ministrów, udzieloną na swój wniosek;

2) organ lub kierownik jednostki, wobec których Minister Finansów ma obowiązek włączenia dochodów i wydatków na rok następny do projektu ustawy budżetowej (np. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Prezydent RP, NIK, Krajowa Rada Sądownictwa, Rzecznik Praw Dziecka, Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych, Państwowa Inspekcja Pracy); o fakcie utworzenia instytucji informowany jest Prezes Rady Ministrów.

Wyżej wspomniany wniosek musi określać:

- organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego;
- przedmiot działalności podstawowej;
- źródła przychodów;
- przeznaczenie zysku.

Ustawa nie określa formy prawnej, w jakiej tworzone są instytucje gospodarki budżetowej – czy jest to decyzja, czy też zarządzenie. Ponadto nie zostały ustawowo uregulowane kwestie wyposażenia instytucji gospodarki budżetowej w mienie wydzielone z majątku Skarbu Państwa. Może ono polegać na oddaniu np. nieruchomości na własność lub jej użyczeniu. Instytucja gospodarki budżetowej samodzielnie gospodaruje mieniem będącym w jej posiadaniu, kierując się zasadą efektywności jego wykorzystania.

Na mienie instytucji gospodarki budżetowej mogą składać się:

- przeniesione na własność nieruchomości;
- mienie stanowiące wyposażenie przekazane przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego w formie użyczenia;
- mienie nabyte z własnych środków.

Likwidując instytucję gospodarki budżetowej organ wykonujący funkcje organu założycielskiego określa, w porozumieniu z Ministrem Skarbu, przeznaczenie mienia tej instytucji. Należności i zobowiązania likwidowanej jednostki przejmuje organ wykonujący funkcje organu założycielskiego. Jeżeli natomiast w miejsce likwidowanej instytucji powstaje nowa forma organizacyjno-prawna – to ona przejmuje owe należności i zobowiązania. Tak samo rzecz wygląda w przypadku łączenia instytucji.

Do przykładowych instytucji gospodarki budżetowej należą:

- Centrum Usług Wspólnych;
- Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego;
- Centrum Usług Logistycznych;
- Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS;
- Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji Gospodarki Budżetowej;
- Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej.

Formą organizacyjno-prawną, która również została przeznaczona tylko dla sektora państwowego, jest **fundusz celowy**. Jest on formą organizacyjną tworzoną na podstawie odrębnej ustawy. Jego przychody pochodzą ze środków publicznych, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych. Państwowe fundusze celowe nie mają osobowości prawnej. Są to rachunki bankowe, którymi dysponują odpowiedni ministrowie wska-

zani w ustawie tworzącej fundusz. Do państwowych funduszy celowych nie zalicza się funduszy, których jedynym źródłem przychodów, z wyłączeniem odsetek od rachunku bankowego i darowizn, jest dotacja z budżetu państwa.

Przepisy ufp doprowadziły do likwidacji samorządowych funduszy celowych oraz likwidacji państwowych funduszy celowych działających jako osoby prawne. Celem tych zmian było ograniczenie liczby funduszy celowych oraz zwiększenie kontroli nad występowaniem funduszy w gospodarce budżetowej, istnieje bowiem obowiązek zamieszczania planów finansowych państwowych funduszy celowych w ustawie budżetowej.

Do przykładowych, państwowych funduszy celowych zalicza się m.in:

- Fundusz Ubezpieczeń Społecznych;
- Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej;
- Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych;
- Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych;
- Fundusz Zajęć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów;
- Fundusz Wsparcia Policji;
- Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych;
- Fundusz Pomocy Postpenitencjarnej.

Jednostki państwowe i samorządowe mogą również realizować swoje zadania przy pomocy państwowych i samorządowych **osób prawnych**, które mogą być tworzone na podstawie odrębnych ustaw. Zgodnie z art. 33 Kodeksu cywilnego osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Pojęcie „państwowych osób prawnych" nie jest definiowane w przepisach prawnych. Powszechnie panuje pogląd, iż **państwowe osoby prawne** to jednostki, do których należy wyłącznie mienie państwowe w rozumieniu art. 441 Kodeksu cywilnego, a więc np. państwowe przedsiębiorstwa, szkoły wyższe, instytucje ubezpieczeniowe. Państwowa jednostka organizacyjna może uzyskać status państwowej osoby prawnej na podstawie wyraźnego przepisu prawa.

Do państwowych osób prawnych zalicza się m.in.:

- Polski Instytut Spraw Międzynarodowych;
- Agencję Oceny Technologii Medycznych;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych;
- Rzecznika Ubezpieczonych;
- Polskie Centrum Akredytacji;
- Urząd Dozoru Technicznego;

- Polski Instytut Sztuki Filmowej;
- Polski Klub Wyścigów Konnych.

Wśród **samorządowych osób prawnych** wymienić należy [Brzozowska i in., 2013, s. 33]:

- samorządowe instytucje kultury (teatry, operetki, opery, filharmonie, orkiestry, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki, ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury), które osobowość prawną uzyskują po wpisaniu do rejestru instytucji kultury;
- samorządowe zakłady opieki zdrowotnej tworzone przez organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego, które osobowość prawną uzyskują po wpisaniu do rejestru zakładów opieki zdrowotnej prowadzonego przez właściwego wojewodę oraz do Krajowego Rejestru Sądowego;
- inne samorządowe osoby prawne, takie jak wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego, czy kolumny transportu sanitarnego.

Skarb Państwa oraz JST mogą także tworzyć spółki i przystępować do nich. Dopuszczalne formy organizacyjno-prawne w takich spółkach to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna. Wyjątkowo, na zasadach określonych w art. 14 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prawnym podmioty publiczne mogą także tworzyć spółki komandytowe lub komandytowo-akcyjne, przy czym podmiot publiczny nie może mieć w takiej spółce statusu komplementariusza.

Spółki prawa handlowego mogą być tworzone przez JST wyłącznie w celu prowadzenia gospodarki komunalnej, zwłaszcza wypełniania zadań o charakterze użyteczności publicznej. Celem działalności spółek jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności przez świadczenie usług powszechnie dostępnych (np. prowadzenie targowiska miejskiego, wywóz śmieci, dostarczanie wody, usługi kanalizacyjne).

Możliwe jest jednak tworzenie spółek prawa handlowego i przystępowanie do nich także poza sferą użyteczności publicznej, po spełnieniu łącznie kilku warunków. Po pierwsze, może tego dokonać tylko gmina, a w pewnych szczególnych przypadkach również samorząd województwa. Po drugie, muszą istnieć niezaspokojone potrzeby wspólnoty samorządowej na rynku lokalnym. Dodatkowo występujące w gminie bezrobocie musi w znacznym stopniu wpływać ujemnie na poziom życia wspólnoty samorządowej, a zastosowanie innych działań oraz wynikających z obowiązujących przepisów środków prawnych nie doprowadza do aktywizacji gospodarczej, zwłaszcza do znacznego ożywienia rynku lokalnego albo trwałego ograniczenia bezrobocia [*ibidem*, s. 34–35].

2.4. Zasady i sposoby funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w aspekcie wydatkowania środków publicznych oraz sprawowania w nich nadzoru

Sposoby i zasady prowadzenia gospodarki finansowej oraz wydatkowania środków pieniężnych i zaciągania zobowiązań są ściśle uregulowane w ufp oraz w ustawach regulujących w sposób szczegółowy funkcjonowanie poszczególnych podmiotów oraz w wielu rozporządzeniach Ministra Finansów, dotyczących prowadzenia gospodarki finansowej (por. tab. 2.1).

Ogólnie biorąc istnieją dwa sposoby powiazań z budżetem, tj. budżetowanie brutto lub budżetowanie netto (por. tab. 2.3).

Tabela 2.3. Rodzaje prowadzenia gospodarki finansowej

Budżetowanie brutto	Budżetowanie netto
Jednostki budżetowe	Samorządowe zakłady budżetowe Agencje wykonawcze Instytucje gospodarki budżetowej Państwowe fundusze celowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie ufp.

Jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu JST. Jest to powiązanie jednostki organizacyjnej z budżetem całością realizowanych przez nią wpływów oraz traktowanie jej wydatków jako całości wydatków budżetu.

Metoda budżetowania brutto realizuje zasadę zupełności w ujęciu klasycznym. Jest to sposób, w jaki jednostka budżetowa rozlicza się z budżetem państwa lub samorządu. Polega on na tym, że wszystkie dochody jednostki odprowadzane są do budżetu, a wszystkie wydatki pokrywane środkami bezpośrednio z niego otrzymywanymi, bez względu na poziom dochodów, które jednostka ta wygeneruje. Jest to tzw. rozliczanie się „pełnymi kwotami".

Jednostki budżetowe charakteryzuje pełne rozdzielenie procesów gromadzenia dochodów i realizowania wydatków. W związku z tym, że nie mają one

osobowości prawnej, nie występują samodzielnie w obrocie cywilnoprawnym, nie odpowiadają też samodzielnie za zobowiązania (odpowiedzialność tę ponosi Skarb Państwa lub JST).

Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest roczny plan finansowy, a ściślej **plan dochodów i wydatków budżetowych**, opracowany zgodnie z zasadą szczegółowości budżetu [Miszczuk, Miszczuk, Żuk, 2007, s. 125]. Wykorzystanie tej formy organizacyjno-prawnej prowadzenia gospodarki finansowej w praktyce ograniczone jest do takich zadań, w których ponoszone koszty nie zależą od rozmiarów osiągniętych dochodów. Znajdują one zastosowanie w sferze świadczenia usług o charakterze niematerialnym (np. w dziedzinie oświaty, wychowania, opieki społecznej, służby zdrowia czy administracji). Kierownik jednostki budżetowej może, w celu realizacji zadań, zaciągać zobowiązania pieniężne tylko do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki.

Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej lub samorządowej prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty [Ustawa z dnia 7 września 1991…] mogą dodatkowo prowadzić odrębne rachunki, na których gromadzone są dochody pochodzące z określonych ustawowo źródeł i przeznaczane na wskazane wydatki, z wyjątkiem finansowania wynagrodzeń osobowych.

Zaletą metody budżetowania brutto jest to, że wartość wydatków nie zależy od strony dochodowej, dzięki czemu pewna grupa zadań jest realizowana bez względu na stopień pokrycia ich finansowania dochodami danej jednostki. Decydenci z kolei mają ułatwioną kontrolę wydatków i ewidencji wykonania budżetu jednostki zgodnie z preliminarzem. Wadą natomiast jest brak zachęty do oszczędzania oraz inwestowania, ponieważ wartość środków przekazana z budżetu w następnym roku w dużej mierze zależy od tego, ile środków jednostka budżetowa wydatkowała w roku bieżącym. Nie stanowi to zatem motywacji do oszczędzania, tym bardziej, że jednostka zwraca do budżetu te środki, których nie zdołała wydać do końca roku kalendarzowego i na kolejny rok może otrzymać mniejsze środki o zwróconą kwotę.

Metoda budżetowania netto jest drugim sposobem prowadzenia gospodarki finansowej, stosowanym przez samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej oraz państwowe fundusze celowe. Ogranicza ona zasadę zupełności, gdyż jednostka rozliczająca się w ten sposób z budżetem państwa lub samorządu terytorialnego włącza do niego wy-

łącznie wynik finansowy. W ten sposób mogą rozliczać się przede wszystkim te jednostki sektora finansów publicznych, które mają prawo do prowadzenia działalności gospodarczej, dzięki której osiągają dochody. Jednostki organizacyjne, których finansowanie opiera się na metodzie budżetowania netto, przeznaczają osiągnięte przychody na pokrycie swoich wydatków.

Zaletą tej metody jest m.in. możliwość rozliczania się, która zapewnia elastyczność finansową jednostkom organizacyjnym oraz brak sztywnych rygorów związanych z wymogami procedury i techniki budżetowej. Metoda budżetowania netto pobudza więc podmioty do prowadzenia bardziej oszczędnej i efektywnej gospodarki oraz umożliwia ocenę całokształtu ich działalności na podstawie wyniku finansowego. Daje także możliwość uzależniania wysokości wydatków od wysokości osiąganych dochodów. Wadą natomiast jest fakt, że ten sposób rozliczania z budżetem macierzystym zmniejsza zakres kontroli budżetu.

Samorządowy zakład budżetowy, który rozlicza się z macierzystym budżetem zgodnie z metodą budżetowania netto, odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania oraz pokrywa koszty działalności z przychodów własnych. Działalność samorządowego zakładu budżetowego jest zbliżona do działalności gospodarczej, ale podejmowana jest w celu realizacji zadań publicznych. Choć z założenia zakład budżetowy pokrywa koszty swojej działalności z przychodów własnych, to może także otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego różnego rodzaju dotacje:

- przedmiotowe;
- celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków z UE;
- celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji.

Wysokość dotacji dla samorządowego zakładu budżetowego ogranicza warunek, zgodnie z którym nie mogą one przekroczyć 50% kosztów jego działalności (z wyłączeniem dotacji na współfinansowanie z udziałem środków z UE).

W zakresie określonym w odrębnych ustawach samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotację podmiotową. Dodatkowo nowo tworzonemu samorządowemu zakładowi budżetowemu może być przyznana jednorazowa dotacja z budżetu JST na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe.

Podstawą gospodarki finansowej samorządowego zakładu budżetowego jest roczny plan finansowy, który obejmuje przychody, w tym także dotacje, koszty oraz inne obciążenia. Ponadto obejmuje stan środków obrotowych, należności i zobowiązania na początek i koniec okresu, jak również rozliczenia z budżetem

JST. Nadwyżkę środków obrotowych, jaka zostanie ustalona na koniec okresu sprawozdawczego, samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu właściwej JST, chyba że jej organ stanowiący postanowi inaczej.

Przez przychody należy rozumieć wpływy uzyskane z tytułu wykonywanych odpłatnie zadań. Kosztami natomiast są wszelkie wydatki i obciążenia, które zakład ponosi w związku z prowadzoną działalnością bieżącą i inwestycyjną (np. wydatki osobowe i rzeczowe, w tym inwestycyjne). Obciążeniami są także niektóre świadczenia publiczno-finansowe, np. podatki[1], opłaty czy składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Innym rodzajem obciążeń są wydatki związane z obrotem prywatnoprawnym, np. wydatki wynikające z umów najmu, dzierżawy, leasingu, zapłata za wykonane roboty i usługi, odsetki bankowe oraz kary i odszkodowania.

W planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego mogą być dokonywane zmiany w ciągu roku w przypadku pojawienia się wyższych (od planowanych) przychodów i kosztów, pod warunkiem że nie spowoduje to ani zmniejszenia wpłat do budżetu JST, ani zwiększenia dotacji z budżetu.

W przypadku **agencji wykonawczych** podstawą prowadzenia gospodarki finansowej jest roczny plan finansowy, zatwierdzony przez sprawującego nad nią nadzór ministra. Plan ten obejmuje:

- przychody z prowadzonej działalności;
- dotacje z budżetu państwa;
- zestawienie kosztów dotyczących funkcjonowania agencji wykonawczej oraz realizacji zadań ustawowych, z wyszczególnieniem kosztów realizacji tych zadań przez inne podmioty (należy w tym przypadku podać wyszczególnienie wynagrodzeń i składek od nich naliczanych, płatności odsetkowych wynikających z zaciągniętych zobowiązań oraz zakupu towarów i usług);
- wynik finansowy;
- środki na wydatki majątkowe;
- środki przyznane innym podmiotom;
- stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku;
- stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Agencje wykonawcze finansowane są głównie z budżetu państwa, choć mogą – w zależności od rodzaju wykonywanych zadań – uzyskiwać środki rów-

[1] Samorządowe zakłady budżetowe płacą podatek dochodowy od osób prawnych, mimo że nie mają osobowości prawnej, jak również podatek od nieruchomości, od środków transportowych, rolny, leśny. Są natomiast zwolnione z podatku od czynności cywilnoprawnej, opłaty skarbowej i opłat lokalnych.

nież z innych źródeł, takich jak: przychody ze sprzedaży, dywidendy i udziały w zysku, odsetki czy środki z UE.

W planie dochodów i wydatków agencji wykonawczej planowane wydatki nie powinny być wyższe od planowanych dochodów. Ustawodawca przewiduje jednak wyjątek od tej zasady, ale wymagane jest wtedy uzyskanie zgody ministra sprawującego nadzór nad daną agencją, wydane w porozumieniu z Ministrem Finansów.

W planie finansowym agencji wykonawczej mogą być dokonywane zmiany przychodów i kosztów po uzyskaniu zgody ministra sprawującego nadzór nad agencją, wydanej po uzyskaniu opinii sejmowej komisji do spraw budżetu. Proponowane zmiany nie mogą jednak powodować ani zwiększenia zobowiązań agencji, ani pogorszenia jej planowanego wyniku finansowego.

Agencja wykonawcza nie musi być samowystarczalna finansowo, ustawa wprowadza bowiem możliwość otrzymywania przez nią dotacji z budżetu państwa w zakresie określonym odrębnymi ustawami[2]. Ograniczenie to nie dotyczy zmiany planu finansowego agencji wykonawczej z tytułu uzyskania pożyczki z budżetu państwa na finansowanie Wspólnej Polityki Rolnej.

Agencja wykonawcza może zaciągać zobowiązania na okres realizacji danego zadania przekraczający rok budżetowy, jeżeli plan w wydatkach przewiduje także obsługę kosztów z tego tytułu. Uzyskaną na koniec roku nadwyżkę finansową agencja zobowiązana jest odprowadzić do budżetu państwa. Odstąpienie od tej zasady możliwe jest tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach i za zgodą Rady Ministrów.

Kolejną jednostką, która rozlicza się zgodnie z metodą budżetowania netto, jest **instytucja gospodarki budżetowej**. Wykonuje ona odpłatnie wyodrębnione zadania oraz pokrywa koszty swojej działalności i zaciągnięte zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. Jako wyjątek od zasady samofinansowania instytucja może otrzymywać dotacje z budżetu państwa, pod warunkiem, że stanowią tak odrębne ustawy. Ponadto nowo tworzonej instytucji gospodarki budżetowej może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe.

Podstawą gospodarki finansowej instytucji gospodarki budżetowej jest roczny plan finansowy, obejmujący:

1) przychody z prowadzonej działalności;

[2] Zob. szerzej: http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp?id=8FF3E2AA69464508C1257A6200367367&litera=A (dostęp: 04.01.2014 r.).

2) dotacje z budżetu państwa;
3) zestawienie kosztów, w tym:
   a) funkcjonowania instytucji gospodarki budżetowej;
   b) realizacji wyodrębnionych zadań – z wyszczególnieniem wynagrodzeń i składek od nich naliczanych, płatności odsetkowych wynikających z zaciągniętych zobowiązań oraz zakupu towarów i usług;
4) środki na wydatki majątkowe;
5) wynik finansowy;
6) stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku;
7) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Koszty instytucji gospodarki budżetowej mogą być ponoszone tylko w ramach posiadanych środków finansowych, obejmujących uzyskane przychody oraz środki z poprzedniego okresu.

W planie finansowym instytucji gospodarki budżetowej mogą być dokonywane zmiany przychodów i kosztów w trakcie roku budżetowego, po uzyskaniu zgody organu wykonującego funkcje organu założycielskiego, z tym że nie mogą one spowodować zwiększenia dotacji z budżetu państwa i pogorszenia planowanego wyniku finansowego.

Podstawą gospodarki finansowej **państwowego funduszu celowego** jest roczny plan finansowy. Ze środków funduszu mogą być udzielane pożyczki jednostkom samorządu terytorialnego, jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi. Koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane tylko w ramach posiadanych środków finansowych, obejmujących bieżące przychody, w tym dotacje z budżetu państwa i pozostałości środków z okresów poprzednich. W planie finansowym funduszu mogą być dokonywane zmiany polegające na zwiększeniu prognozowanych przychodów i odpowiednio kosztów, nie mogą one jednak powodować zwiększenia dotacji z budżetu państwa.

W sytuacji gdy państwowy fundusz celowy ma zobowiązania wymagalne, w tym kredyty i pożyczki, zwiększenie przychodów w pierwszej kolejności przeznacza się na ich spłatę. Zmiany kwot przychodów i kosztów państwowego funduszu celowego dokonuje minister lub organ dysponujący tym funduszem, po uzyskaniu zgody Ministra Finansów i opinii sejmowej komisji do spraw budżetu.

Państwowe i samorządowe osoby prawne są tworzone na podstawie odrębnych ustaw. Podstawą prowadzenia przez nie gospodarki finansowej jest plan finansowy, który obejmuje:

1) przychody z prowadzonej działalności;
2) dotacje z budżetu państwa lub budżetów JST;

3) koszty, w tym:
   a) wynagrodzenia i składki od nich naliczane;
   b) płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań;
   c) zakup towarów i usług;
4) środki na wydatki majątkowe;
5) środki przyznane innym podmiotom;
6) stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku;
7) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Państwowe i samorządowe osoby prawne – jako samodzielne podmioty – są zobowiązane do regulowania swoich zobowiązań samodzielnie, a także do występowania w obrocie jako odrębne jednostki. W uzasadnionych przypadkach ustawodawca przewiduje jednak możliwość otrzymywania przez nie dotacji z macierzystego budżetu.

2.5. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

1. Wymień najważniejsze akty prawne dotyczące gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Który z nich ma podstawowe znaczenie i dlaczego?
2. Wymień podmioty należące do podsektora rządowego.
3. Wymień podmioty należące do podsektora samorządowego.
4. Wymień podmioty należące do podsektora ubezpieczeń społecznych.
5. Scharakteryzuj i podaj przykłady państwowych i samorządowych jednostek budżetowych.
6. Scharakteryzuj i podaj przykłady samorządowych zakładów budżetowych.
7. Scharakteryzuj i podaj przykłady agencji wykonawczych.
8. Scharakteryzuj i podaj przykłady instytucji gospodarki budżetowej.
9. Scharakteryzuj i podaj przykłady państwowych funduszy celowych.
10. Scharakteryzuj i podaj przykłady państwowych i samorządowych osób prawnych.
11. Czym charakteryzuje się budżetowanie brutto.
12. Czym charakteryzuje się budżetowanie netto.
13. Wymień wady i zalety budżetowania brutto i netto.
14. Porównaj gospodarkę finansową jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

15. Wymień i opisz, jakiego rodzaju dotacje może otrzymywać samorządowy zakład budżetowy.

16. Scharakteryzuj prowadzenie gospodarki finansowej przez agencje wykonawcze.

17. Wymień wady i zalety realizacji zadań w formie agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej.

18. Na podstawie bieżącej ustawy budżetowej przeprowadź analizę planów finansowych pięciu wybranych agencji wykonawczych.

19. Na podstawie bieżącej ustawy budżetowej przeprowadź analizę planów finansowych pięciu wybranych instytucji gospodarki budżetowej.

20. Na podstawie bieżącej ustawy budżetowej przeprowadź analizę planów finansowych pięciu wybranych państwowych funduszy celowych.

21. Na podstawie bieżącej ustawy budżetowej przeprowadź analizę planów finansowych pięciu wybranych państwowych osób prawnych.

22. Na podstawie bieżącej ustawy budżetowej przeprowadź analizę planów finansowych trzech wybranych samorządowych osób prawnych.

23. Na podstawie uchwał budżetowych z trzech lat dowolnie wybranej gminy przeprowadź analizę przekazywanych z jej budżetu dotacji podmiotowych i celowych.

24. Na podstawie uchwał budżetowych z trzech lat dowolnie wybranej gminy przeprowadź analizę dotacji przedmiotowych dla wybranego samorządowego zakładu budżetowego.

25. Scharakteryzuj ogólne ramy funkcjonowania, a także prowadzenia gospodarki finansowej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

26. Scharakteryzuj ogólne ramy funkcjonowania, a także prowadzenia gospodarki finansowej Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej.

27. Scharakteryzuj ogólne ramy funkcjonowania, a także prowadzenia gospodarki finansowej Centrum Usług Wspólnych.

28. Przy wykorzystaniu odpowiednich przepisów prawa opisz, w jaki sposób powinna być przekazywana nadwyżka środków finansowych ustalana na koniec roku w samorządowym zakładzie budżetowym oraz agencji wykonawczej.

29. Na podstawie ustawy budżetowej państwa bądź uchwały budżetowej dowolnej JST określ, jakie kompetencje mają kierownicy jednostek budżetowych w zakresie zaciągania zobowiązań zarówno w ujęciu rocznym, jak i wieloletnim.

30. Wymień i krótko scharakteryzuj czyny, które doprowadzają do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w aspekcie gospodarowania publicznymi środkami pieniężnymi.

2.6. Studia przypadków

Przypadek 1

Jaki wpływ na prowadzenie gospodarki finansowej państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego będzie miało wprowadzenie przez rząd ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych dla rodzin wielodzietnych? Jakie mechanizmy można wprowadzić, aby ubytki z tytułu wprowadzenia tych ulg zostały JST zrekompensowane? Czy zmiany te będą miały konsekwencje tylko dla gmin, czy również dla pozostałych szczebli JST? Uzasadnij swoją odpowiedź z uwzględnieniem różnych scenariuszy sytuacji społeczno-gospodarczej państwa.

Przypadek 2

Wskaż konsekwencje, zalety i wady dla budżetu państwa, wynikające z prowadzenia gospodarki finansowej przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych zgodnie z metodą budżetowania brutto i budżetowaniem netto. Czy zaleta dla budżetu państwa stanowi taką samą zaletę dla jednostki? Uzasadnij swoją odpowiedź.

Przypadek 3

Na przykładzie dowolnie wybranej jednostki sektora finansów publicznych (np. zakładu wodociągów czy zarządu dróg) porównaj oraz przeprowadź analizę możliwości prowadzenia przez nią gospodarki finansowej w przypadku, gdyby była ona jednostką budżetową bądź samorządowym zakładem budżetowym. Analizę przeprowadź zarówno pod kątem tej jednostki, jak i właściwej JST, przy której jest tworzona. Analiza powinna zawierać aspekty prawne, organizacyjne, finansowe oraz kontrolne. W jakich sytuacjach właściwe jest powoływanie jednostek budżetowych, a w jakich samorządowych zakładów budżetowych? Uzasadnij swoją odpowiedź z wykorzystaniem wszystkich aspektów.

Przypadek 4

Porównaj agencje wykonawcze z instytucjami gospodarki budżetowej. Podaj przykłady.

Wyszczególnienie	Agencja wykonawcza	Instytucja gospodarki budżetowej
Podstawa prawna funkcjonowania		
Posiadanie osobowości prawnej		
Podstawa prawna prowadzenia gospodarki finansowej		
Sposób prowadzenia gospodarki finansowej		
Zakres działania		
Przykłady		
Zalety		
Wady		

Przypadek 5

Porównaj prowadzenie gospodarki budżetowej przez podane w tabeli jednostki sektora finansów publicznych.

Wyszczególnienie	Samodzielność dochodowa	Samodzielność wydatkowa	Możliwość dokonywania zmian w planie finansowym	Rodzaje przychodów	Rodzaje otrzymywanych dotacji	Powiązanie z macierzystym budżetem	Ponoszenie odpowiedzialności za zobowiązania	Rodzaj sprawowanej kontroli przez organ założycielski	Inne ważne postanowienia
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe									
Samorządowe zakłady budżetowe									
Agencje wykonawcze									

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Instytucje gospodarki finansowej									
Państwowe fundusze celowe									
Państwowe i samorządowe osoby prawne									

Przypadek 6

W jakich przypadkach i do jakich zadań mogą być tworzone spółki na poszczególnych szczeblach JST. Jakie będą konsekwencje ich utworzenia dla poszczególnych jednostek i prowadzenia przez nie gospodarki finansowej

Możliwości tworzenia spółek przez poszczególne szczeble JST poza sferą użyteczności publicznej		
Wyszczególnienie	**W zakresie użyteczności publicznej**	**Poza zakresem użyteczności publicznej**
Gmina		
Powiat		
Województwo		
Państwo		

3 Aktywność sektora publicznego w aspekcie gospodarowania środkami publicznymi

3.1. Wydatki budżetowe i ich klasyfikacja

Wydatki publiczne związane są bezpośrednio z aktywnością państwa. Działalność państwa można podzielić na cztery kategorie, które są podstawą wydatkowania środków publicznych [Stiglitz, 2004, s. 33]:

- produkcja dóbr i usług;
- regulacja i subwencjonowanie sektora prywatnego;
- zakupy dóbr i usług;
- redystrybucja dochodów.

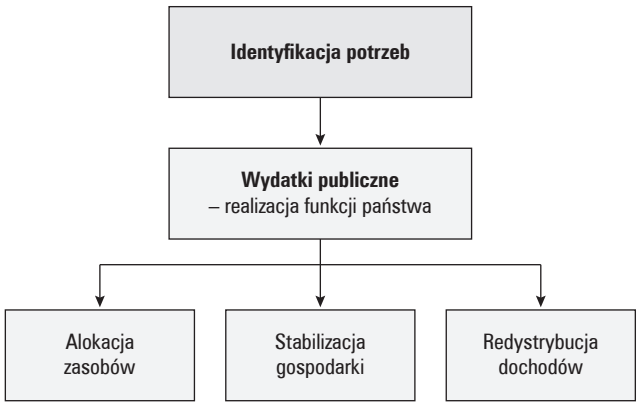
Istotą **wydatków publicznych** jest to, że ponoszone są na realizację zadań publicznych, których celem jest zaspokajanie potrzeb zbiorowych i indywidualnych. Wydatkowanie środków publicznych jest podstawowym sposobem administracyjnej alokacji zasobów [Guziejewska, 2012, s. 102]. Zakres aktywności władz publicznych może się znacząco różnić. Różnice te wynikają z odmiennego rozumienia obowiązków władz publicznych wobec społeczeństwa i gospodarki. To zaś zależy od przyjętej i realizowanej doktryny społeczno-ekonomicznej, programów partii sprawujących władzę oraz oczekiwań społeczeństwa w danym czasie.

Granica między wydatkami publicznymi a wydatkami prywatnymi nie jest ostra i podlega ciągłym przesunięciom. Z jednej strony występuje zjawisko ciągłego przerzucania wydatków publicznych na gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa, z drugiej zaś – obserwowane jest zjawisko stałego wzrostu

wydatków publicznych. Sformułowane przez A. Wagnera prawo stałego wzrostu wydatków publicznych w następstwie stałego wzrostu zapotrzebowania finansowego państwa i samorządów praktycznie obowiązuje do dziś. Prawo to – chociaż powszechnie lekceważone – daje się zweryfikować empirycznie we wszystkich krajach i okresach historycznych. Inną przyczyną stałego wzrostu wydatków publicznych jest wzrost potrzeb społecznych związany ze wzrostem rozwoju społecznego. Jednocześnie, wraz z pojawieniem się trudności w realizacji zadań publicznych z powodu braku pokrycia związanych z nimi wydatków w zasobach państwa, wzrasta opór społeczny spowodowany niechęcią do rezygnacji z nabytych praw do określonych usług, uprawnień i świadczeń, które do tej pory były bezpłatne, lub wymagały tylko częściowej odpłatności.

Ekonomiczny sens wydatków publicznych polega na tym, że w ich wyniku następuje alokacja dóbr, czyli wykorzystanie części produktu krajowego brutto. Wydatki publiczne stanowią więc podstawowy element administracyjnego mechanizmu alokacji zasobów przynajmniej w takim zakresie, w jakim niemożliwe jest zastosowanie mechanizmu rynkowego, czyli w przypadku potrzeb wspólnych, które ze względu na ich cechy muszą być zaspokajane w sposób zbiorowy. W pewnych obszarach istnieje możliwość zastosowania mechanizmu rynkowego jako alternatywy mechanizmu administracyjnego, co jest coraz bardziej widoczne zwłaszcza w sferze usług komunalnych. Alokowanie części produktu krajowego w określone dziedziny gospodarki i życia społecznego powoduje, że wydatki publiczne wypełniają określone funkcje państwa jako pośrednika w podziale produktu krajowego brutto (zob. rys. 3.1). Funkcje te są tożsame z funkcjami finansów publicznych, przy czym są faktycznym narzędziem ich realizacji.

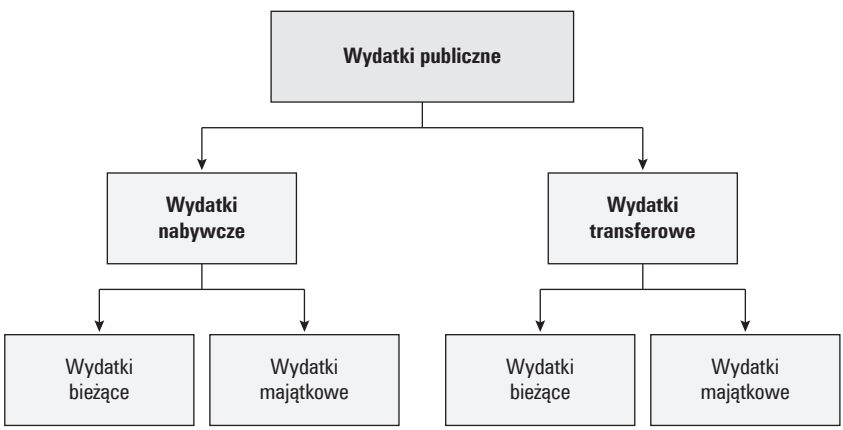
Zgodnie z nomenklaturą zawartą w ustawie o finansach publicznych (ufp) **wydatki publiczne** nie są precyzyjnie określone, można jednak stwierdzić, że są to transakcje jednostek sektora publicznego, których źródłem finansowania są środki publiczne. Z transakcji tych należy wyłączyć **rozchody publiczne**, które są przeznaczane na: spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów, wykup papierów wartościowych, udzielone pożyczki i kredyty, płatności, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością oraz płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych [art. 6 ufp].



Rysunek 3.1. Realizacja funkcji publicznych przez państwo oparta na wydatkach

Źródło: opracowanie własne.

W literaturze przedmiotu podział i kryteria klasyfikacji wydatków publicznych są omawiane stosunkowo szeroko. Jednym z istotniejszych podziałów wydatków publicznych jest rozróżnienie wydatków nabywczych (realnych), tzw. finalnych, od transferowych (redystrybucyjnych) [Bailey, 2002, s. 47; Owsiak, 2005, s. 241]. Ogólnie zaprezentowano ten podział na rysunku 3.2.



Rysunek 3.2. Ogólny podział wydatków publicznych

Źródło: opracowanie własne.

Wydatki nabywcze, zwane także rzeczywistymi lub ostatecznymi, są bezpośrednio przeznaczane na zapłatę za materiały, towary i usługi oraz pokrycie wydatków z tytułu wynagrodzeń. Wydatki tego rodzaju oznaczają rzeczywistą

alokację dóbr publicznych między uczestnikami życia gospodarczego i tworzą w sposób bezpośredni popyt na dobra i usługi. Wydatki tego rodzaju można podzielić na rzeczywiste wydatki bieżące oraz rzeczywiste wydatki majątkowe [Flynn, 1997, 47–51].

Do **wydatków bieżących** zaliczyć można wszystkie te wydatki, które są przeznaczane na prowadzenie, utrzymanie i eksploatację istniejących urządzeń, budynków i budowli oraz wszystkie wydatki związane z bieżącym funkcjonowaniem sektora publicznego (np. wydatki na administrację, bezpieczeństwo publiczne, bieżące zadania z zakresu opieki społecznej, oświaty, utrzymania dróg itp.). **Wydatki majątkowe** to te, których efektem jest przyrost majątku trwałego zarówno w ujęciu rzeczowym, jak i kapitałowym czy finansowym (zakupy środków trwałych, nieruchomości, inwestycje budowlane, zakupy akcji i udziałów w spółkach prawa handlowego).

W grupie wydatków bieżących istotną rolę pełni podział na wydatki:

1) **osobowe**, związane z wypłatami wynagrodzeń pracownikom oraz wydatkami związanymi ze wszelkimi świadczeniami z tego tytułu;

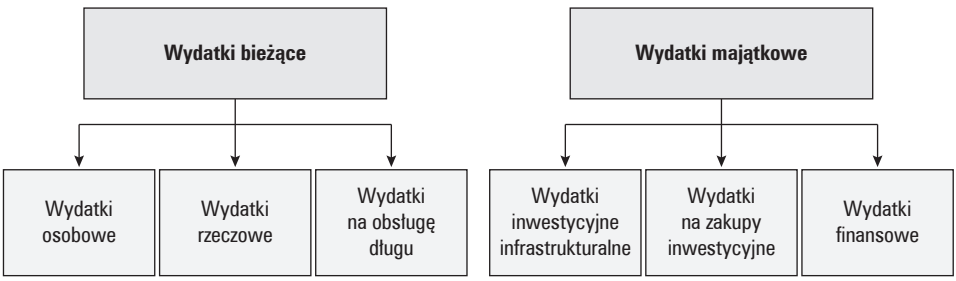
2) **rzeczowe**, związane z: ponoszeniem wydatków na zakupy materiałów i wyposażenia, zakupami usług obcych, podróżami służbowymi, opłatami za zużywane media itp.;

3) **na obsługę długu publicznego**, związane z:
   – kosztami odsetek, prowizji i opłat płatnych z tytułu wykorzystania odpłatnych źródeł finansowania wydatków nieznajdujących pokrycia w dochodach publicznych;
   – kosztami z tytułu zaciągania długu na pokrycie przejściowych niedoborów budżetu w danym roku budżetowym.

Druga grupa wydatków rzeczywistych to **wydatki majątkowe** (inwestycyjne). Ogólnie można stwierdzić, że są one przeznaczane na odtworzenie i modernizację majątku oraz zakupy inwestycyjne (np. komputery, urządzenia, środki transportu), które służą do realizacji zadań publicznych. Wśród nich można wyróżnić wydatki związane z powiększaniem majątku, a zwłaszcza finansowanie zadań, które służą rozwojowi gospodarczemu danego państwa. Wskazać tu można przede wszystkim inwestycje infrastrukturalne, zwiększające możliwości funkcjonowania i konkurencyjności gospodarki oraz poprawiające jakość egzystencji społeczeństwa. Spośród wydatków majątkowych wyróżnić także należy wydatki inwestycyjne powiększające majątek finansowy, przeznaczone na objęcie akcji i udziałów oraz wniesienie wkładów do spółek prawa handlo-

wego. Rezultatem ponoszenia wydatków inwestycyjnych jest majątek trwały o okresie użytkowania powyżej jednego roku.

Schematyczne ujęcie rzeczywistych wydatków bieżących i majątkowych zaprezentowano na rysunku 3.3.



Rysunek 3.3. Podział rzeczywistych wydatków publicznych bieżących i majątkowych

Źródło: opracowanie własne.

Wydatki transferowe (rys. 3.4) dokonywane są na rzecz innych podmiotów, co albo wiąże się z istniejącym systemem finansów publicznych, albo wynika z prowadzonej przez państwo polityki finansowej. W związku z tym należy rozróżnić [Owsiak, 2005, s. 241; Bailey, 2002, s. 47]:

- **transfery wewnętrzne**, czyli dokonywane wewnątrz systemu finansów publicznych;
- **transfery zewnętrzne**, czyli na rzecz podmiotów spoza sektora publicznego.

Transfery wewnętrzne oznaczają w praktyce przesunięcia środków publicznych między podmiotami sektora publicznego, które mogą być zarówno elementem systemu decentralizacji, jak i wykorzystaniem swego rodzaju pośredników w realizacji zadań publicznych. W wyniku tych transferów nie zmienia się ogólna wielkość środków publicznych, natomiast zmienia się struktura ich ostatecznego wydatkowania.

Transfery zewnętrzne oznaczają zasilanie podmiotów spoza sektora finansów publicznych, takich jak: gospodarstwa domowe, przedsiębiorstwa, fundacje, stowarzyszenia i inne podmioty. Transfery te mogą być związane z finansowym wspieraniem przez władze publiczne realizacji ważnych celów społecznych i gospodarczych lub realizacją zadań publicznych [Owsiak, 2005, s. 241].

Rysunek 3.4. Podział wydatków publicznych transferowych

Źródło: opracowanie własne.

Należy przy tym zaznaczyć, że końcowym efektem transferów są wydatki rzeczywiste, czyli nabywcze. Oznacza to, że wydatki transferowe są swego rodzaju metodą pośrednictwa w realizacji zadań, które nie są finansowane bezpośrednio z budżetu państwa, ale przez jednostki sektora publicznego lub nawet spoza niego. Można przy tym wysunąć wniosek, że transfer środków bez kontroli efektywności ich wykorzystania w sferze wydatków rzeczywistych może prowadzić do marnotrawstwa środków publicznych.

Wśród wydatków transferowych przekazywanych na rzecz różnych podmiotów pochodzących zarówno z sektora finansów publicznych, jak i spoza tego sektora, można wyróżnić kilka przedstawionych niżej rodzajów, które są obecnie ujmowane w nomenklaturze klasyfikacji wydatków publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009…; Ciupek, Famulska, Walasik, 2012, s. 40–42; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010…].

1. **Dotacje celowe**, które są przekazywane podmiotom na sfinansowanie w całości lub częściowe dofinansowanie ściśle określonych zadań do realizacji, w tym w szczególności:
   - jednostkom samorządu terytorialnego z budżetu państwa na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych tym jednostkom na podstawie odpowiednich przepisów prawa (ustaw);
   - innym podmiotom sektora publicznego niż jednostki samorządu terytorialnego na realizację zadań określonych przepisami prawa;

– na realizację bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego;
– na realizację zadań zleconych do realizacji podmiotom spoza sektora finansów publicznych;
– na pokrycie części lub całości kosztów realizacji inwestycji.

2. **Dotacje podmiotowe** – przekazywane na dofinansowanie działalności bieżącej wskazanego przepisami prawa podmiotu; cechą charakterystyczną tego rodzaju dotacji nie jest ich przeznaczenie w ujęciu rzeczowym, lecz podmiotowość, co nie zawsze sprzyja racjonalnemu wydatkowaniu środków publicznych.

3. **Dotacje przedmiotowe** – przekazywane jako dopłaty na pokrycie części kosztów określonych wyrobów, usług. Zwykle w takich przypadkach obowiązują ściśle określone warunki przekazywania dotacji, oparte na konkretnych kalkulacjach kwot dopłat.

4. **Subwencje** – przekazywane jako świadczenia publicznoprawne państwa na rzecz innych podmiotów publicznych, będące prawno-finansowym odbiciem ustrojowego podziału zadań publicznych między państwo a te podmioty. W obecnym układzie prawnym subwencjonowanie obejmuje jednostki samorządu terytorialnego, co w rzeczywistości jest prawnym odzwierciedleniem decentralizacji zadań publicznych przekazywanych ze szczebla centralnego na szczebel samorządowy. W odróżnieniu jednak do dotacji celowych, w obecnych uwarunkowaniach prawnych o przeznaczeniu subwencji otrzymywanych z budżetu państwa decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Systematyka i kryteria podziału wydatków publicznych jest stosunkowo szeroka i wielu autorów klasyfikuje je w podobny sposób, akcentując przy tym istotne elementy z danego punktu widzenia. Niezależnie jednak od zaprezentowanej wyżej systematyki, podstawowym kryterium klasyfikacji będzie cel, na jaki są one wydatkowane (funkcja, kierunek, rodzaj zadań). Głównymi kierunkami wydatkowania środków publicznych (wydatki z budżetu państwa – zob. tab. 3.1) w Polsce są – zgodnie z art. 112 ufp – wydatki przeznaczone na:

- funkcjonowanie organów władzy publicznej, w tym organów administracji rządowej, organów kontroli i ochrony prawa oraz sądów i trybunałów;
- zadania wykonywane przez administrację rządową;
- subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego;
- dotacje dla jednostek samorządu terytorialnego;
- wpłaty do budżetu Unii Europejskiej;
- subwencje dla partii politycznych;

- dotacje na zadania określone odrębnymi ustawami;
- obsługę długu publicznego;
- wkład krajowy na realizację programów finansowanych z udziałem środków zagranicznych;
- finansowanie innych zadań określonych w odrębnych ustawach i umowach międzynarodowych.

Tabela 3.1. Ogólna struktura wydatków budżetu państwa w Polsce w 2012 r.

Struktura wydatków	Wartość (w tys. zł)	Procent
Ogółem	318 001 861	100,0
Dotacje i subwencje	155 355 640	48,9
Świadczenia na rzecz osób fizycznych	22 996 346	7,2
Wydatki bieżące jednostek budżetowych	57 228 265	18,0
Wydatki majątkowe	13 569 536	4,3
Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa	42 108 819	13,2
Środki własne Unii Europejskiej	15 942 482	5,0
Współfinansowanie projektów z udziałem środków UE	10 800 773	3,4

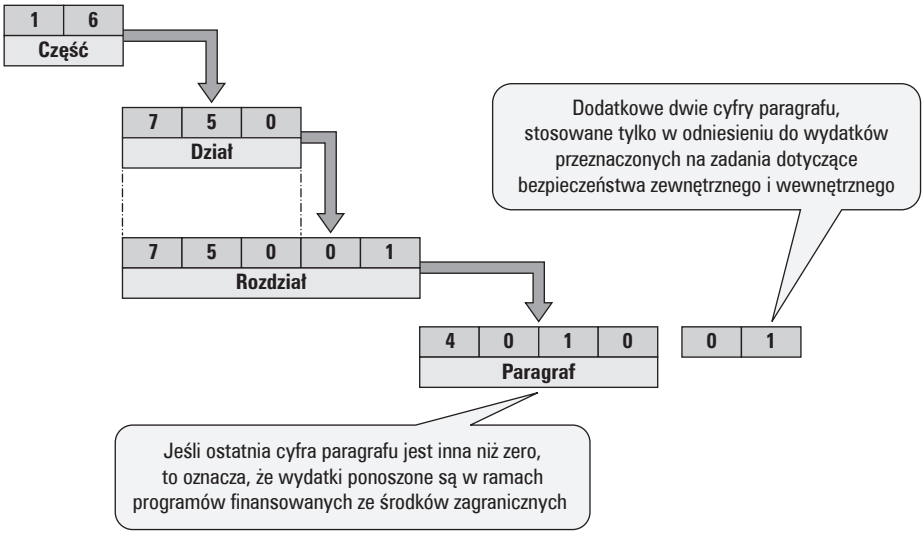
Źródło: na podstawie: *Sprawozdanie z wykonania*… [2013].

Przy określaniu kierunków wydatkowania środków i ich prawidłowej identyfikacji wykorzystuje się **klasyfikację budżetową wydatków**. Jest to podstawowe narzędzie, które służy do określania funkcjonalnego, podmiotowego i przedmiotowego zakresu poszczególnych rodzajów wydatków w budżecie państwa (rys. 3.4).

Zawarte w budżecie państwa dochody i wydatki podlegają klasyfikacji, która jest przestrzegana zarówno na etapie planowania, jak wykonywania budżetu państwa. W polskiej praktyce stosowane są cztery główne grupy **klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych**[1].

1. **Części budżetu**, które odzwierciedlają w głównej mierze podmiotowy układ budżetu. Części w budżecie o charakterze podmiotowym odpowiadają naczelnym organom administracji państwowej, naczelnym organom władzy

[1] Zasady klasyfikacji dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów reguluje rozporządzenie Ministra Finansów [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010…].


1 6
Część
7 5 0
Dział
7 5 0 0 1
Rozdział
4 0 1 0
Paragraf
0 1
Dodatkowe dwie cyfry paragrafu, stosowane tylko w odniesieniu do wydatków przeznaczonych na zadania dotyczące bezpieczeństwa zewnętrznego i wewnętrznego
Jeśli ostatnia cyfra paragrafu jest inna niż zero, to oznacza, że wydatki ponoszone są w ramach programów finansowanych ze środków zagranicznych

Rysunek 3.5. Schematyczne ujęcie klasyfikacji wydatków budżetowych

Objaśnienia: Część – Kancelaria Prezesa Rady Ministrów; **Dział** – administracja publiczna; **Rozdział** – urzędy naczelnych i centralnych organów administracji rządowej; **Paragraf** – wynagrodzenia osobowe.

Źródło: opracowanie własne.

państwowej, wymiarowi sprawiedliwości, nauki, wojewodom i innym. Podmiotowe kryterium jest naruszane przez pewne dziedziny, którym przypisano odpowiednie części w budżecie państwa, a nie odpowiadają one podmiotowemu kryterium wyodrębniania części budżetu – obsługa długu krajowego, rezerwa ogólna, subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, rezerwy celowe itp. Podział budżetu na poszczególne części ma zasadnicze znaczenie dla określenia tzw. dysponentów środków budżetowych, których działalność umożliwia realizowanie wydatków (zadań) ze środków budżetowych [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009…].

2. **Działy budżetu** reprezentują funkcjonalne ujęcie dochodów i wydatków budżetowych. Działami budżetowymi są m.in. przemysł, budownictwo, oświata i wychowanie, administracja państwowa i samorządowa, bezpieczeństwo publiczne i inne. Działowy układ budżetu informuje o wydatkowaniu środków budżetowych niezależnie od tego, w jakim resorcie środki te są wydatkowane.

3. **Rozdziały budżetu** są rozszerzeniem i uszczegółowieniem klasyfikacji działowej budżetu państwa, nadając zarówno wydatkom, jak i dochodom, odpowiednio podmiotowy lub przedmiotowy charakter.

4. **Paragrafy budżetu**, które obejmują swoją treścią konkretne wydatki budżetowe, takie jak: wynagrodzenia, materiały i wyposażenie, usługi materialne. Klasyfikacja oparta na paragrafach w zasadzie dotyczy w jednakowym stopniu każdego rozdziału, aczkolwiek bardzo często niektóre z paragrafów mają zastosowanie tylko i wyłącznie w określonych rodzajach rozdziałów klasyfikacji budżetowej. W praktyce naszego kraju, od roku 2001, oprócz standardowego wskazywania źródła dochodu lub wydatku, ostatnia cyfra w paragrafie (jeśli nie jest równa zeru) oznacza dodatkowo, że wydatkowanie środków związane jest z realizacją programów finansowanych ze środków zagranicznych.

3.2. Metody planowania i budżetowania wydatków publicznych

Metody planowania budżetowego w głównej mierze są determinowane przez układ (format) i zakres budżetu oraz okres objęty planem, który jest narzędziem zarządzania zasobami publicznymi. Wąskie ujęcie budżetu zwykle nie uwzględnia odpłatnych (komercyjnych lub *quasi*-komercyjnych) usług publicznych, które są realizowane przez podmioty pozabudżetowe. Szersze ujęcie budżetu łączy proces decyzyjny w jedną spójną całość, w przeciwieństwie do budżetu w wąskim ujęciu, gdzie jest to proces rozproszony [Rubin, 2007, s. 132–139].

Klasyczny proces planowania budżetowego – zgodnie z **metodą historyczną** w zakresie projektowania dochodów i wydatków budżetowych – opiera się na kilku zasadach [Jones, 1996, s. 47–50]:

- wielkość nakładów poniesionych na określone zadania publiczne w okresie przeszłym (bazowym) przyjmuje się jako punkt wyjścia w kalkulacji wydatków przyszłych okresów;
- kalkulacje dokonane w stosunku do powtarzających się wydatków zwyczajnych są poprawne;
- operuje się rocznym okresem planowym zadań publicznych objętych finansowaniem, bez możliwości automatycznego przenoszenia zadań na okresy przyszłe.

Podstawową zaletą tej metody jest jej prostota w konstruowaniu planu dochodów i wydatków w kolejnych latach budżetowych. Ale z drugiej strony niesie za sobą duże zagrożenia wynikające z błędów w kalkulacjach zadań w okre-

sach poprzednich. Skutkiem tego może być zawyżanie kosztów realizacji zadań w kolejnych latach budżetowych lub też, zaniżanie kosztów realizacji zadań i powielanie tego stanu w kolejnych latach budżetowych.

Zarówno doświadczenia wielu krajów, jak i dostępna literatura przedmiotu, spośród wielu metod budżetowania (formatu budżetu) wskazują na następujące [Rubin, 2007, s. 142–147; Riley, Colby, 1991, s. 3–4]:

- budżet liniowy (*line-item budgeting*);
- programowanie budżetowe (*program budgeting*);
- wynikowe (zadaniowe) planowanie wydatków (*performance budgeting*);
- metoda planowania z podstawą zerową (*zero-based budgeting*);
- planowanie wydatków oparte na oczekiwanych rezultatach (*results-oriented budgeting*).

Metoda planowania wydatków zgodnie z ich ujęciem rodzajowym czy też klasyfikacyjnym (*line-item budgeting*), które można nazwać **budżetowaniem klasycznym**, polega przede wszystkim na takim planowaniu poszczególnych rodzajów wydatków, w którym podstawą ujęcia jest ich przedmiotowy charakter (wynagrodzenia, usługi obce itp.). W praktyce oznacza to konieczność szczegółowego planowania każdej linii budżetu, która staje się jednocześnie limitem wydatków na określony ich rodzaj lub planowaną do realizacji kwotą dochodów budżetowych. W klasycznym ujęciu zmiana przeznaczenia wydatków – czyli przeniesienie ich między pozycjami (liniami) budżetu bez odpowiedniej autoryzacji – nie jest możliwa.

Metoda budżetowania klasycznego skupia uwagę na głównych rodzajach wydatków, takich jak: wydatki osobowe, rzeczowe i inwestycyjne lub ogólnie – bieżące i majątkowe. W takiej strukturze sprawdza się przede wszystkim planowanie w układzie historycznym, ponieważ klasyfikacyjne ujęcie wydatków nie uwidacznia całościowo zadań określonego rodzaju. Stąd także możliwości analiz i porównań, a przede wszystkim poszukiwania racjonalności i oszczędności w ponoszonych wydatkach, są raczej niewielkie. Metoda ta pozwala raczej na realizację funkcji kontrolnych dotyczących przestrzegania limitów poszczególnych wydatków niż funkcji aktywnego zarządzania finansami publicznymi [Gianakis, McCue, 1999, s. 21–23].

Programowanie budżetowe (*Planning-Programming-Budgeting System* – PPBS) to kompleksowa metoda podejmowania rozstrzygnięć o podziale publicznych środków finansowych oparta na procedurach przewidujących możliwość dokonywania wyborów sposobu realizacji celu na podstawie wyników analiz oceniających ekonomiczne i społeczne skutki realizowanych przedsię-

wzięć i zadań finansowanych ze środków publicznych [Rubin, 2013, s. 108–109]. Metoda ta została wprowadzona w amerykańskiej administracji federalnej w latach sześćdziesiątych. Była to odmiana planowania zintegrowanego, które cechowało się przede wszystkim jednolitością sposobu ujmowania i traktowania problemów w ramach jednego, sformalizowanego procesu planistycznego, w którym zawarte były wszystkie decyzje. Miało to zapewnić pełną spójność planu zarówno w ujęciu pionowym, jak i poziomym. System ten obejmował fazy: planowania, programowania oraz budżetowania, i był oparty na trzech podstawowych dokumentach [Aronson, 1985, s. 268]:

- memorandum programowym, które określało cele i program realizacji konkretnego zadania przez daną lub dane jednostki organizacyjne przewidziane do realizacji zadania;
- planie finansowym, który był przełożeniem programu na język finansowy w ujęciu danego roku budżetowego i ogólnie na okres dłuższy niż jeden rok;
- specjalistycznych studiach analitycznych, których celem było wskazanie rozwiązań optymalnych do realizacji danego zadania oraz uzasadnienie wyboru danego programu, wykorzystywanego do osiągnięcia zakładanych celów.

Wynikowe (zadaniowe) planowanie wydatków budżetowych (*performance budgeting*) to metoda planowania wydatków, która najczęściej wykorzystywana jest w jednostkach publicznych, gdzie poszukuje się możliwości podniesienia efektywności i skuteczności realizacji zadań publicznych. Najprostsza definicja budżetowania opartego na wykonaniu zadań określa je jako korelację angażowanych funduszy z oczekiwanymi mierzalnymi rezultatami [*Performance Budgeting…*, 2007, s. 20]. Oznacza to poszukiwanie możliwości zrealizowania jak największej liczby zadań przy określonych zasobach środków publicznych. Podstawą planowania są zadania traktowane jako wynik danej aktywności sektora publicznego, a nie w ujęciu poszczególnych rodzajów wydatków. Budżetowanie zadaniowe (wykonania) skupia się na szczegółowym określeniu zadania, które ma być realizowane. Metoda ta opiera się przede wszystkim na miarach umożliwiających skwantyfikowanie efektów, które ma przynieść realizacja danego zadania publicznego. Największą barierą jej zastosowania są problemy związane z precyzyjnym określeniem zakresu zadań i miar ich efektywnego wykonania dla wszystkich rodzajów działalności publicznej. Brak możliwości pomiaru efektów realizacji zadań ogranicza prawdopodobieństwo właściwego wykorzystania tej metody jako instrumentu poprawy efektywności i skuteczności realizacji zadań publicznych [Gianakis, McCue, 1999, s. 25–27].

W Polsce w 2009 r., zarówno w sferze regulacji prawnych, jak i w praktyce, podjęto próbę realizacji zadań publicznych opierając się na budżecie w układzie zadaniowym. Od tego czasu budżet państwa konstruuje się zatem i wykonuje w **układzie zadaniowym (budżet zadaniowy)**[2]. W rozumieniu ustawowym układ zadaniowy budżetu to zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa. Funkcje państwa oznaczają poszczególne obszary działań państwa, oraz zadań budżetowych, grupujących wydatki według celów, a także podzadań budżetowych. Podzadania natomiast grupują działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione.

Zadania i podzadania sporządza się wraz z opisem ich celów, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów uzyskanych z poniesionych nakładów. Budżetowanie zadaniowe wprowadza znaczące zmiany do zasad i metod konstruowania budżetu państwa. Najistotniejszą zmianą, a jednocześnie elementem nowego procesu budżetowania, jest obowiązek wskazania mierników celu – ich wartości docelowych w porównaniu z wartościami bazowymi. Dodatkowo upoważniono Ministra Finansów do określenia zasad ewidencji wykonywanych zadań publicznych w układzie zadaniowym oraz sprawozdawczości w tym zakresie. Zgodnie z nimi w jednostkach zobowiązanych do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym ewidencja operacji dotyczących wykonania budżetu w układzie zadaniowym jest prowadzona z wykorzystaniem konta pozabilansowego planu kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych lub w inny sposób ustalony przez jednostkę, pod warunkiem, że zapewni wykonanie obowiązków sprawozdawczych wynikających z odrębnych przepisów [Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010…, § 15, ust. 2 i 2a]. Wszystkie operacje w układzie zadaniowym przeprowadza się na koncie pozabilansowym (990 – „Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym"), na którym ewidencjonuje się plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym i wartość zrealizowanych wydatków budżetowych w układzie zadaniowym oraz wartość planu niezrealizowanego.

[2] Zob.: art. 2, ust. 3 ufp. Należy także podkreślić, że układ zadaniowy dotyczy jednostek organizacyjnych podsektora rządowego, w tym agencji wykonawczych. Szerzej na temat wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce w pracy: Lubińska (red.) [2009].

Ewidencja szczegółowa powinna być prowadzona w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdania z wykonania wydatków w układzie zadaniowym. Budżet zadaniowy w systemie ewidencji budżetowej odgrywa rolę drugoplanową i nie jest podstawą formalnego rozliczania wykonania budżetu, ponadto nie ujmuje się w tej ewidencji dochodów (przychodów), które mogą być integralną częścią wykonywanych zadań publicznych. W dalszym ciągu podstawowym formatem budżetu jest budżet liniowy, czyli w układzie klasycznym.

Metoda planowania z podstawą zerową była odpowiedzią na wady metody historycznej i eliminację techniki przyrostowej (*incremental budgeting*) planowania budżetów lat następnych, mająca na celu poprawienie efektywności wydatkowania środków publicznych. Tradycyjne planowanie zadań do realizacji w kolejnych latach daje pierwszeństwo tym zadaniom, które były już ujęte w okresach poprzednich. Główną przyczyną takiego działania jest dążenie do kontynuacji zadań już realizowanych. W rezultacie trudniej jest wpisać do kolejnych budżetów nowe zadania i zapewnić im finansowanie. W celu zapobieżenia takiemu zjawisku w metodzie budżetowania od zera postuluje się, aby zarówno zadania kontynuowane, jak i nowe, były planowane od początku, czyli od zera [*Zero-Base Budgeting…*, 2011, s. 1–7; Aronson, 1985, s. 269–270]. Metoda budżetowania wydatków publicznych z podstawą zerową również jednak nie jest wolna od wad. W związku z koniecznością tworzenia od podstaw w kolejnych latach budżetowych nowych dokumentów decyzyjnych, metoda ta stwarza zagrożenia związane z koniecznością tworzenia i weryfikacji ogromnej liczby dokumentów. W praktyce mogą one albo nie podlegać weryfikacji, albo ich weryfikacja następuje w sposób automatyczny, powtarzalny i powierzchowny, ponieważ zatwierdzający nie są w stanie w sposób skuteczny i kreatywny przeprowadzić prawidłowej weryfikacji i oceny pakietów decyzyjnych ze względu na cykliczność procesu i brak czasu. W rzeczywistości może to spowodować powrót do metody przyrostowej bądź historycznej. Nie wszystkie rodzaje działalności publicznej warto bowiem planować z wykorzystaniem budżetowania od zera, ze względu na ich rzeczywistą powtarzalność, minimalny stopień zmian (lub też brak zmian) w kolejnych latach budżetowych [Aronson, 1985, s. 269–270].

Planowanie oparte na oczekiwanych rezultatach to metoda, której podstawowym celem, tak jak i w pozostałych metodach planowania i budżetowania, było poszukiwanie takich sposobów planowania wydatków budżetowych, aby kreowały one najefektywniejszą i najskuteczniejszą drogę realizacji zakładanych zadań publicznych. Metoda ta, to próba pogodzenia oczekiwań społecz-

nych w zakresie usług świadczonych na rzecz społeczeństwa z większą skutecznością, efektywnością i profesjonalizmem ich wykonywania oraz z jednoczesną kontrolą wyborów dokonywanych w sektorze publicznym. Budżetowanie oparte na oczekiwanych rezultatach zwiększa możliwości zarządcze menedżerów sektora publicznego w zakresie zaspokajania w stopniu maksymalnym potrzeb społecznych, tak aby – podobnie jak menedżerowie w sektorze komercyjnym – przesunęli oni realizację funkcji zarządczych procesu wykonywania usług z fazy szacowania elementów potrzebnych do realizacji danego zadania czy też usługi, do fazy wynikowej, czyli oczekiwanego rezultatu. W takim układzie mniej istotne są zapisy klasyfikacyjne i ściśle określony plan wydatków budżetowych. Najważniejsze są wszystkie te przedsięwzięcia, które zwiększają możliwości skuteczniejszego i efektywniejszego zaspokajania potrzeb społecznych. W tym przypadku zmiany w wydatkach w układzie klasyfikacyjnym są traktowane nie jako przejaw złego lub błędnego planowania, lecz jako metoda maksymalnego wykorzystywania środków publicznych w celu realizacji zadań publicznych. Metoda ta oddziela proces zarządczy od polityki ustanawiania celów, ponieważ wykonawca decyduje w tym przypadku, jakimi zasobami i sposobami będzie dane zadanie realizował. Budżetowanie wynikowe ma zastosowanie zwłaszcza tam, gdzie nie można przyporządkować miar skuteczności i efektywności realizacji zadań. Jest to szczególna forma budżetowania, często łącząca metodę budżetowania od zera z metodą zadaniową. Praktyka funkcjonowania sektora publicznego wskazuje bowiem, że wykorzystanie jednej wyspecjalizowanej metody może doprowadzać do jej wypaczeń i zmniejszyć jej skuteczność w procesie alokowania zasobów publicznych [Dylewski, 2007, s. 175–177; Gianakis, McCue, 1999, s. 30–32].

Większość nowoczesnych metod planowania wydatków budżetowych oparta jest na technikach analitycznych poszukujących możliwości wzrostu efektywności i skuteczności realizowanych zadań czy też programów. Ma to na celu przede wszystkim odejście od tradycyjnego, automatycznego podziału środków budżetowych do finansowania zadań lub programów, które mają pełne uzasadnienie oparte na przyjętych technikach analitycznych i weryfikacji z oczekiwanymi wynikami czy też rezultatami. Największym problemem w takim podejściu jest precyzyjne określenie oczekiwanych rezultatów w porównaniu ze stanem bazowym. Od ustalonego poziomu odniesienia zależy bowiem, czy osiągamy oczekiwane rezultaty z realizowanych zadań publicznych. W tym właśnie tkwi problem. Administracja publiczna bardzo szybko przystosowuje się do nowych uwarunkowań i – opierając planowanie na nowych metodach

– osiąga stare rezultaty niewymagające zbyt dużego wysiłku. Przykładem może tu być dla jednych zbyt długi, a dla drugich zbyt krótki i nieefektywny proces wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce.

3.3. Sposoby i narzędzia zarządzania wydatkami publicznymi zwiększające ich efektywność

Wraz z występowaniem stałego trendu wzrostu wydatków publicznych jednocześnie doskonalone są metody racjonalnego i oszczędnego dysponowania środkami publicznymi. Metoda historyczna nie do końca spełnia oczekiwania w tym zakresie. Decyzje budżetowe powinny być podejmowane na podstawie nie tylko bieżącego stanu potrzeb i realizowanych zadań, lecz także – lub nawet przede wszystkim – potrzeb prognozowanych w bliższej i dalszej przyszłości [Gianakis, McCue, 1999, s. 19]. Stąd w praktyce zarządzania sektorem publicznym i jego przedsiębiorstwami wypracowano kilka metod budżetowania lub – jak niektórzy autorzy proponują – formatów budżetu uznawanych za instrumenty pomagające w jak najefektywniejszym alokowaniu posiadanych zasobów, które zapewniają realizację zadań założonych w planach danych podmiotów.

Zmiany w procesach zarządczych oraz poszukiwanie granic efektywności angażowania środków publicznych stały się przyczyną ewolucji podejścia i metod planowania budżetowego zarówno na szczeblach rządowych, jak i samorządowych. W sektorze publicznym, zwłaszcza w krajach o wysoko rozwiniętej demokracji i partycypacyjnym podejściu do zarządzania sektorem publicznym, wykorzystuje się metody i narzędzia zwiększające lub warunkujące efektywność angażowania środków publicznych.

Zgodnie z ufp wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele (i w wysokościach) ustalone w ustawie budżetowej i planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych [art. 44, ust. 1 i 2 ufp]. Postulat efektywności angażowania środków publicznych zakłada, że jednostki sektora finansów publicznych powinny dysponować powierzonymi im środkami zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Oznacza to, że sposób i zakres oraz teoretycznie planowane cele (efekty) powinny być zawarte w ustawach szczegółowych. Ustawy te mają jednak zwykle charakter administracyjny, wskazując jedynie sposób wykonania zadania, bez określania faktycznego celu,

jaki chce się osiągnąć, realizując dane zadanie publiczne. O oczekiwanych rezultatach z tytułu realizacji określonych zadań publicznych stanowi zaś ustawa o finansach publicznych. Zgodnie z jej zapisami, wydatki publiczne powinny być dokonywane [art. 44, ust. 3 ufp]:

- w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
- w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;
- w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Należy podkreślić, że w ustawie o finansach publicznych dotychczas nie wskazano, jakie to mają być metody i środki służące osiągnięciu założonych celów i jak powinno się określać zakładane cele (mogą one przecież mieć wymiar materialny, jakościowy lub finansowy), jednocześnie jednak, jak już wcześniej wskazywano, budżet państwa konstruuje się i wykonuje w układzie zadaniowym[3].

Sposoby i metody zarządzania wydatkami publicznymi, które powinny sprzyjać i podnosić efektywność ich angażowania, mogą mieć charakter zarówno obligatoryjny, jak i fakultatywny. W zakresie budżetu państwa najważniejsze będą te narzędzia, które sektor publiczny musi stosować obligatoryjnie. Nie zawsze jednak oznacza to skuteczność i efektywność, ponieważ wszystko zależy od podstawy odniesienia do zakładanych celów i rezultatów realizowanych zadań publicznych. Spośród tych narzędzi, które stosowane są w warunkach polskiego sektora publicznego, można wymienić:

- limity zadłużenia;
- kontrolę zarządczą;
- audyt wewnętrzny;
- analizę kosztów i korzyści;
- planowanie wieloletnie.

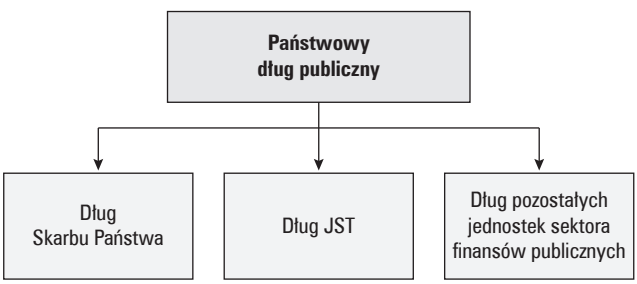
Jednym ze sposobów ograniczania wydatków publicznych są stosowane **limity zadłużenia**, czyli ograniczenia w zakresie możliwości wykorzystania instrumentów dłużnych w finansowaniu wydatków niemających pokrycia w dochodach budżetowych. W praktyce często są one nazywane normami ostrożnościowymi. Podstawową przyczyną zaciągania długu przez sektor pu-

[3] Zob. art. 2 ust. 3 ufp. Należy także podkreślić, że układ zadaniowy dotyczy jednostek organizacyjnych podsektora rządowego, w tym agencji wykonawczych.

bliczny jest brak wygospodarowanych środków finansowanych na pokrycie zaplanowanych i realizowanych wydatków. Brak własnych środków może mieć charakter krótkoterminowy (przejściowe deficyty) lub długoterminowy (deficyt wykraczający poza rok budżetowy) [Poniatowicz, Salachna, Perło, 2010, s. 93–94]. Normy ostrożnościowe dotyczą:

- całego sektora publicznego i określone są w Konstytucji RP;
- jednostek samorządu terytorialnego[4].

Normy ostrożnościowe doprecyzowane są w ufp, w której państwowy dług publiczny podzielony został na dług Skarbu Państwa i dług jednostek samorządu terytorialnego (zob. rys. 3.6). Podstawą norm ostrożnościowych jest konstytucyjny zapis stanowiący, że nie wolno zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto. Sposób obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto oraz państwowego długu publicznego określany jest ustawowo [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej…, art. 216].



Rysunek 3.6. Komponenty państwowego długu publicznego w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

Państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych z następujących tytułów:

- wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne;
- zaciągniętych kredytów i pożyczek;
- przyjętych depozytów;
- wymagalnych zobowiązań.

[4] Od 2014 roku limity zadłużenia dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego określane są w sposób indywidualny, zgodnie z zasadami zawartymi w art. 243 ufp.

W przypadku, gdy wartość relacji kwoty państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto jest większa od 55%, a mniejsza od 60% lub też jest równa bądź większa od 60%, wówczas należy podjąć działania mające ograniczyć dalszy wzrost państwowego długu publicznego. Działania te zostały szczegółowo określone w ufp. Należy przy tym podkreślić, że na Ministra Finansów nałożono szczególny obowiązek opracowania czteroletniej strategii zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny [Dział II, rozdz. 3 ufp].

Kontrola zarządcza jest tym elementem, który ma wspierać procesy zarządcze w sektorze publicznym oraz wpływać na skuteczność i efektywność gospodarowania środkami publicznymi. Za jej wprowadzenie i skuteczne funkcjonowanie odpowiada kierownik jednostki, z którego nie można zdjąć odpowiedzialności w tym zakresie. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych w celu zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności [art. 68–71 ufp]:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- skuteczności i efektywności działania;
- wiarygodności sprawozdań;
- ochrony zasobów;
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- zarządzania ryzykiem.

Biorąc pod uwagę wymagany zakres kontroli zarządczej, można niewątpliwie stwierdzić, że nastąpiła w tym miejscu najdalej posunięta formalizacja działalności jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z powszechnie przyjętą metodologią, aby dokonać oceny wskazanych wyżej elementów, niezbędne jest określenie mierników bazowych i docelowych oraz przeprowadzenie konkretnej ewidencji analitycznej zdarzeń, które będą umożliwiać ocenę wykonania zadań z uwzględnieniem przestrzegania zasad gospodarowania środkami publicznymi.

Audyt wewnętrzny jest kolejnym elementem wpływającym na efektywne zarządzanie zasobami publicznymi. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną

ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena systemu kontroli zarządczej dotyczy zwłaszcza adekwatności, skuteczności i efektywności realizacji zadań publicznych w dziale administracji rządowej lub danej jednostce [Dział VI ufp].

Minister Finansów określa standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego, a audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego.

Efektywność angażowania środków publicznych jest uzależniona przede wszystkim od metod podejmowania decyzji. Wsparciem może być wykorzystanie metody analizy kosztów i korzyści. **Analiza kosztów i korzyści** w sektorze publicznym jest szczególnie skomplikowana i bardziej abstrakcyjna od jej odpowiedników w sektorze komercyjnym. Szacując korzyści, nie można uwzględniać w nich tylko rzeczywistych przepływów pieniężnych, tym bardziej nie można tu mówić o maksymalizacji zysków jako celów sektora publicznego. Decyzje w zakresie świadczenia określonych usług publicznych podejmowane w sektorze publicznym zwykle dotyczą jednocześnie zbiorowości i zakładają dostęp do efektów właśnie tej zbiorowości. Oznacza to, że wykorzystując metodę analizy kosztów i korzyści, należy kierować się maksymalnymi korzyściami dla danej społeczności. Problemem w tym przypadku jest określenie, jakie kryteria należy przyjąć do oceny i czy dany projekt przyniesie możliwie najlepsze efekty dotyczące podniesienia poziomu życia danej społeczności. To wiąże się z problemem wyboru między dobrami publicznymi i prywatnymi, czyli podjęciem decyzji, w jakim stopniu sektor publiczny ma zaspokajać potrzeby społeczności (a zatem kiedy kończy się potrzeba prywatna, a zaczyna publiczna) [Aronson, 1985, s. 214–215].

Stosując metodę analizy kosztów i korzyści, można wyróżnić trzy etapy działań[5].

1. Określenie wszystkich kosztów i korzyści projektu.
2. Doprowadzenie i przekształcenie wszystkich kosztów i korzyści do postaci wartościowej.
3. Wyznaczenie wartości bieżącej przyszłych korzyści i kosztów związanych z planowanym projektem w celu porównania jej z możliwościami finansowymi (zapisami w budżecie lub wieloletnim programie).

[5] Zob. szerzej: Hyman [1996, s. 195]; Connolly, Munro [1999, 102–116]; Cullis, Jones [1998, s. 129–155].

Analiza ogółu kosztów i korzyści wynikających z realizacji projektu ma na celu identyfikację wszystkich tych czynników, które mogą mieć wpływ na poziom kosztów i wielkość korzyści, jakie mogą być związane z jego realizacją. Zarówno koszty, jak i korzyści związane z realizacją projektu, mogą mieć charakter bezpośredni lub pośredni. Koszty bezpośrednie związane są z nakładami na budowę lub modernizację niezbędnej infrastruktury, eksploatacją itp. Do korzyści bezpośrednich należą konkretne produkty lub usługi o charakterze publicznym. Natomiast koszty i korzyści pośrednie to te, które mogą wystąpić w związku z realizacją danego zadania w wyniku jego pozytywnego lub negatywnego oddziaływania. W analizie powinny być uwzględniane koszty i korzyści zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie [Hyman, 1996, s. 195].

Następnym etapem jest doprowadzenie wszystkich kosztów i korzyści do postaci wartościowej. W projektach komercyjnych oznacza to porównanie przychodów i kosztów, o cenach których decyduje rynek. Natomiast w sektorze publicznym, o ile w przypadku kosztów i nakładów bezpośrednich nie stanowi to zbyt wielkiego problemu, o tyle wyrażenie korzyści w postaci wartościowej nie jest łatwym zadaniem. Podstawowym problem jest decyzja, jakie ceny należy w tym przypadku przyjmować. Najczęściej, o ile możliwe jest odniesienie się do mechanizmu rynkowego, w procesie szacowania korzyści bezpośrednich i pośrednich oraz kosztów wykorzystuje się ceny rynkowe, choć często może to budzić wątpliwości. Największy problem w ustalaniu kosztów i korzyści niosą za sobą usługi i dobra, które nie podlegają sprzedaży na rzecz społeczności, z tego też powodu dużo trudniej jest ocenić w wyrażeniu wartościowym rzeczywiste korzyści z realizowanego projektu. Z tego też powodu często wykorzystuje się ceny rynkowe do poszukiwania cen porównywalnych (*shadow prices*), które pozwolą na oszacowanie rzeczywistych kosztów i korzyści zarówno pośrednich, jak i bezpośrednich [Rosen, 1995, s. 237–241]. W przypadku projektów, które nie wpływają na poziom cen rynkowych, nie ma przeszkód, aby do oceny przedsięwzięć czy też zadań wykorzystywać ceny rynkowe. Społeczna analiza kosztów i korzyści uwzględnia szerszy zakres oddziaływań przedsięwzięcia na otoczenie, a nie tylko wielkość zysków. W tej analizie kosztów i korzyści niektóre rodzaje nakładów i efektów nie są wyceniane według cen rynkowych, ponieważ ceny takie nie istnieją bądź nie wyrażają krańcowych korzyści i kosztów społecznych na skutek zawodności mechanizmu rynkowego [Stiglitz, 2004, s. 330]. W szczególnych przypadkach, kiedy rzeczywiście szacunki, zwłaszcza korzyści w ujęciu wartościowym, są niecelowe lub obarczone dużym błędem,

możliwe jest zastosowanie metod typowo jakościowych, które w sposób opisowy określają korzyści wynikające z realizowanego projektu.

Ostatnim etapem jest przeprowadzenie zdyskontowanego rachunku przyszłych korzyści i kosztów (*net present value* – NPV) związanych z planowanym projektem, w celu porównania go z możliwościami finansowymi lub limitami środków, jakie są przeznaczone na ten cel.

Ważnym elementem procesów podejmowania decyzji w sektorze publicznym są procesy planistyczne, a zwłaszcza **planowanie wieloletnie**. Angażowanie środków publicznych nakłada szczególny obowiązek oceny realizowanych zadań publicznych nie tylko z punktu widzenia doraźnych i bieżących korzyści, lecz także tych, które są oczekiwane w przyszłości. Oznacza to, że ocena powinna być dokonywana nie tylko z punktu widzenia budżetu danego roku, lecz także z punktu widzenia średnio- i długoterminowego horyzontu czasu. Ujęcie nakładów i efektów związanych z realizacją zadań pozwala na pełne i kompleksowe spojrzenie na planowane zadania. Ideą takiego podejścia jest twierdzenie, że wraz z wydłużaniem horyzontu czasowego planowania rozszerza się spojrzenie na dany problem dzięki dostrzeganiu skutków i zjawisk będących pochodną decyzji podejmowanych w bieżącym okresie.

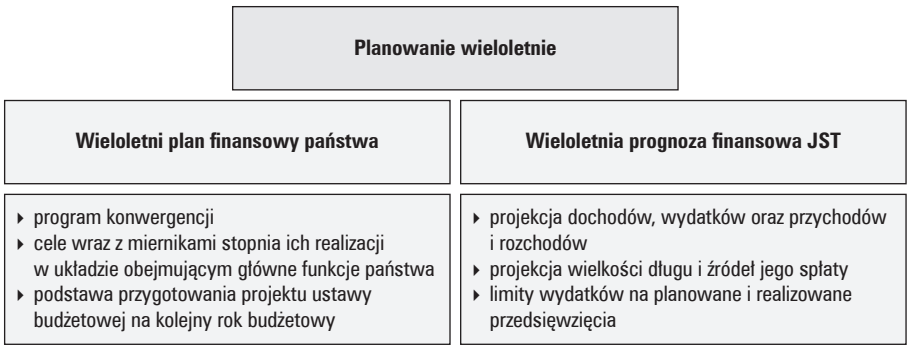
Obowiązek planowania wieloletniego dotyczy zarówno sektora rządowego, czyli budżetu państwa, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Sformalizowane formy planowania wieloletniego obejmują (zob. rys. 3.7.):

- Wieloletni Plan Finansowy Państwa (w zakresie budżetu państwa);
- Wieloletnią Prognozę Finansową (w zakresie budżetu JST).

Przygotowanie Programu Konwergencji i jego coroczna aktualizacja są elementem procesu nadzoru budżetowego w Unii Europejskiej i obowiązkiem wszystkich państw członkowskich spoza strefy euro. Dokument ten został przygotowany zgodnie z wytycznymi dotyczącymi programów stabilności i konwergencji państw członkowskich UE[6]. Program zawiera trzyletnią prognozę kształtowania się podstawowych zmiennych makroekonomicznych i fiskalnych, prezentuje główne cele polityki gospodarczej rządu i działania służące ich realizacji. Przedstawia też podjęte i planowane działania w celu zlikwidowania nadmiernego deficytu i realizacji rekomendacji Rady ECOFIN[7].

[6] Zob. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97/WE… s. 1; Program Konwergencji Rzeczpospolitej Polskiej i jego coroczne aktualizacje, www.mf.gov.pl.

[7] Rada ECOFIN jest jedną z 10 formacji Rady UE. W zakresie właściwości Rady ECOFIN są kwestie związane z koordynacją polityk gospodarczych państw członkowskich UE. Rada ECOFIN zajmuje się


Planowanie wieloletnie
Wieloletni plan finansowy państwa
Wieloletnia prognoza finansowa JST
program konwergencji
cele wraz z miernikami stopnia ich realizacji w układzie obejmującym główne funkcje państwa
podstawa przygotowania projektu ustawy budżetowej na kolejny rok budżetowy
projekcja dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów
projekcja wielkości długu i źródeł jego spłaty
limity wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia

Rysunek 3.7. Elementy planowania wieloletniego w ujęciu budżetowym w Polsce

Źródło: opracowanie własne na podstawie ufp.

Wieloletni Plan Finansowy Państwa[8] w części zawierającej Program Konwergencji określa dodatkowo:

- główne cele polityki społecznej i gospodarczej;
- planowane działania i ich wpływ na poziom dochodów i wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych;
- planowaną wstępną kwotę wydatków, obliczoną zgodnie z algorytmem zawartym w art. 112a, ust.1 ufp;
- zmiany w zakresie podejmowanych działań i celów w stosunku do poprzedniego Programu Konwergencji;
- wstępną prognozę podstawowych wielkości makroekonomicznych, wraz z założeniami stanowiącymi podstawę jej opracowania.

Obowiązujące obecnie w Polsce planowanie wieloletnie umożliwiło duży postęp w procesie racjonalizacji i poprawy efektywności wydatkowania środków publicznych. Podejmowane decyzje muszą bowiem uwzględniać skutki dla budżetu w latach następnych. Dotyczy to także budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

także monitorowaniem polityki budżetowej i finansów publicznych tych państw, w tym podejmuje decyzje w ramach procedury nadmiernego deficytu.

[8] Nie mniej szczegółowy jest zakres wieloletniej Prognozy Finansowej JST, określony w art. 226 ufp.

3.4. Zamówienia publiczne i ich rola w zapewnianiu racjonalnego wydatkowania środków publicznych

Wydatkowanie środków publicznych podlega wskazanym poniżej ścisłym ograniczeniom:

- celowości wydatkowania środków publicznych, której podstawą są zapisy poszczególnych ustaw szczegółowych w zakresie realizacji funkcji państwa;
- konieczności wyboru najkorzystniejszej oferty w przypadku zawieranych umów, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane.

Angażowanie środków publicznych w związku z zawieraniem odpłatnych umów między zamawiającym (którym może być jednostka sektora finansów publicznych lub podmiot spoza tego sektora dysponujący środkami publicznymi) a wykonawcą uregulowane jest w prawie zamówień publicznych [Szewczuk, Zioło, 2008, s. 134]. Jednostki sektora finansów publicznych (a także inne podmioty) obowiązane są zatem zawierać umowy na usługi, dostawy lub roboty budowlane na zasadach tam określonych.

W obowiązującym prawie zamówień publicznych określono: zasady i tryb udzielania zamówień publicznych, środki ochrony prawnej, kontrolę udzielania zamówień publicznych oraz organy właściwe w sprawach, które uregulowano w ustawie – Prawo zamówień publicznych [Ustawa z dnia 29 stycznia 2004…]. **System zamówień publicznych** obejmuje istotne elementy, które podlegają ścisłym regulacjom prawnym. Elementy systemu zamówień publicznych zaprezentowano na rysunku 3.8.

Prawo zamówień publicznych stosuje się do udzielania zamówień publicznych przez [Ustawa z dnia 29 stycznia 2004…, art. 3]:

1) jednostki sektora finansów publicznych (w rozumieniu przepisów o finansach publicznych);

2) państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej;

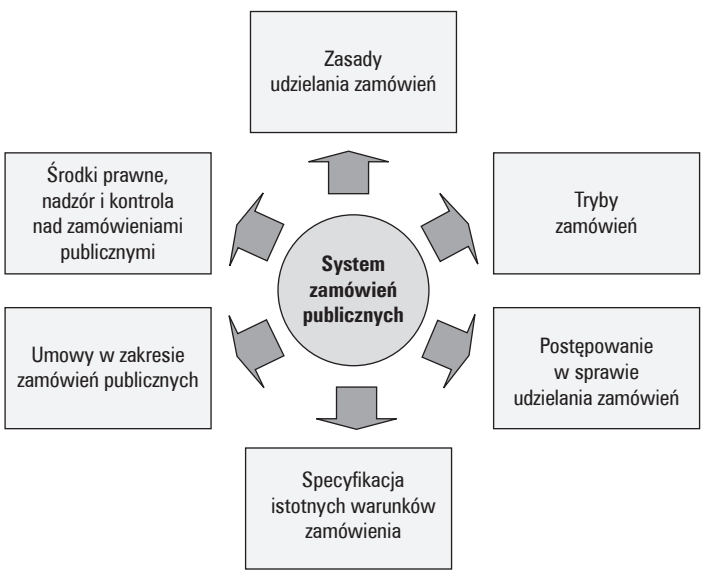
3) osoby prawne, utworzone w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego;[9]

4) związki podmiotów, o których mowa w pkt. 1, 2 lub 3;

[9] Podmioty określone w punktach 1–4 są obowiązane stosować prawo zamówień publicznych, jeżeli pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot: (a) finansują je w ponad 50% lub (b) posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, lub (c) sprawują nadzór nad organem zarządzającym, lub (d) mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego.

5) inne podmioty, jeżeli zamówienie jest udzielane w celu wykonywania jednego z rodzajów działalności w zakresie zamówień sektorowych;

6) inne podmioty, jeżeli łącznie zachodzą następujące okoliczności:
   a) ponad 50% wartości udzielanego przez nie zamówienia jest finansowane ze środków publicznych lub przez podmioty, o których mowa w pkt. 1–4;
   b) wartość zamówienia jest równa lub przekracza kwoty określone w prawie zmówień publicznych;
   c) przedmiotem zamówienia są roboty budowlane obejmujące wykonanie czynności w zakresie inżynierii lądowej lub wodnej, budowy szpitali, obiektów sportowych, rekreacyjnych i wypoczynkowych, budynków szkolnych, budynków szkół wyższych bądź budynków wykorzystywanych przez administrację publiczną lub usługi związane z takimi robotami budowlanymi;
   d) podmioty, z którymi zawarto umowę koncesji na roboty budowlane w zakresie, w jakim udzielają im zamówienia w celu jej wykonania.


Zasady udzielania zamówień
Środki prawne, nadzór i kontrola nad zamówieniami publicznymi
Tryby zamówień
System zamówień publicznych
Umowy w zakresie zamówień publicznych
Postępowanie w sprawie udzielania zamówień
Specyfikacja istotnych warunków zamówienia

Rysunek 3.8. System zamówień publicznych w Polsce

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy – Prawo zamówień publicznych.

Mimo powszechnego stosowania prawa zamówień publicznych, obowiązuje również szeroki **katalog zwolnień** z jego stosowania. Prawa zamówień publicznych nie stosuje się do [Ustawa z dnia 29 stycznia 2004…, art. 4]:

1) zamówień udzielanych na podstawie:
   a) szczególnej procedury organizacji międzynarodowej;
   b) umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, dotyczących stacjonowania wojsk;
   c) umowy międzynarodowej zawartej między Polską a jednym lub wieloma państwami niebędącymi członkami Unii Europejskiej, dotyczącej wdrożenia lub realizacji przedsięwzięcia przez strony tej umowy, jeżeli umowa ta przewiduje inne niż ustawa procedury udzielania zamówień;
2) zamówień Narodowego Banku Polskiego (dotyczy to tylko części aktywności NBP);
3) zamówień Banku Gospodarstwa Krajowego (dotyczy to tylko części aktywności BGK);
4) zamówień, których przedmiotem są: usługi arbitrażowe lub pojednawcze, usługi Narodowego Banku Polskiego, usługi w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych, które nie są w całości opłacane przez zamawiającego lub których rezultaty nie stanowią wyłącznie jego własności, nabycie, przygotowanie, produkcja lub koprodukcja materiałów programowych przeznaczonych do emisji w radiu, telewizji lub internecie, zakup czasu antenowego, nabycie własności nieruchomości oraz innych praw do nieruchomości, w szczególności dzierżawy i najmu, usługi finansowe związane z emisją, sprzedażą, kupnem lub transferem papierów wartościowych lub innych instrumentów finansowych, w szczególności związane z transakcjami mającymi na celu uzyskanie dla zamawiającego środków pieniężnych lub kapitału, dostawy uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji, jednostek poświadczonej redukcji emisji oraz jednostek redukcji emisji, w rozumieniu przepisów o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji;
5) umów z zakresu prawa pracy;
6) zamówień, którym nadano klauzulę „tajne" lub „ściśle tajne" zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych lub jeżeli wymaga tego istotny interes bezpieczeństwa państwa bądź ochrona bezpieczeństwa publicznego;

7) zamówień w ramach realizacji współpracy rozwojowej udzielanych przez jednostki wojskowe w rozumieniu przepisów o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa;

8) zamówień, dotyczących produkcji lub handlu bronią, amunicją lub materiałami wojennymi, o których mowa w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, jeżeli wymaga tego podstawowy interes bezpieczeństwa państwa, a udzielenie zamówienia bez zastosowania ustawy nie wpłynie negatywnie na warunki konkurencji na rynku wewnętrznym w odniesieniu do produktów, które nie są przeznaczone wyłącznie do celów wojskowych;

9) zamówień na usługi udzielane innemu zamawiającemu, któremu przyznano, w drodze ustawy lub decyzji administracyjnej, wyłączne prawo do świadczenia tych usług;

10) przyznawania dotacji ze środków publicznych, jeżeli dotacje te są przyznawane na podstawie ustaw;

11) zamówień i konkursów do 30 000 euro;

12) zamówień, których przedmiotem są dostawy lub usługi służące wyłącznie do celów prac badawczych, eksperymentalnych, naukowych lub rozwojowych, które nie służą prowadzeniu przez zamawiającego produkcji seryjnej mającej na celu osiągnięcie rentowności rynkowej lub pokryciu kosztów badań lub rozwoju[10];

13) zamówień, których przedmiotem są dostawy lub usługi z zakresu działalności kulturalnej związanej z organizacją wystaw, koncertów, konkursów, festiwali, widowisk, spektakli teatralnych, przedsięwzięć z zakresu edukacji kulturalnej lub z gromadzeniem materiałów bibliotecznych przez biblioteki lub muzealiów, jeżeli zamówienia te nie służą wyposażaniu zamawiającego w środki trwałe przeznaczone do bieżącej obsługi jego działalności[11];

14) zamówień, których głównym celem jest: pozwolenie zamawiającym na oddanie do dyspozycji publicznej sieci telekomunikacyjnej lub eksploatacja publicznej sieci telekomunikacyjnej, lub świadczenie publicznie dostępnych usług telekomunikacyjnych za pomocą publicznej sieci telekomunikacyjnej;

[10] Prezes Rady Ministrów określa, w drodze rozporządzenia, kwoty wartości zamówień oraz konkursów, od których jest uzależniony obowiązek przekazywania ogłoszeń Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej, mając na względzie obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa Unii Europejskiej.

[11] Prezes Rady Ministrów określa, w drodze rozporządzenia, kwoty wartości zamówień oraz konkursów, od których jest uzależniony obowiązek przekazywania ogłoszeń Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej, mając na względzie obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa Unii Europejskiej.

15) nabywania dostaw, usług lub robót budowlanych od centralnego zamawiającego lub od wykonawców wybranych przez centralnego zamawiającego;

16) koncesji na roboty budowlane oraz koncesji na usługi;

17) zamówień udzielanych instytucji gospodarki budżetowej przez organ władzy publicznej wykonujący funkcje organu założycielskiego tej instytucji,

Jak widać, katalog zwolnień jest stosunkowo szeroki i – co należy podkreślić – wraz z upływem czasu i coraz szerszym udziałem Polski w gospodarce i sprawach światowych, rozszerza się coraz bardziej ze względu na różne uwarunkowania prawne poszczególnych państwa i wspólnot.

Istotnym elementem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego jest przestrzeganie ogólnych **zasad udzielania zamówień publicznych**. Główne z nich określono w prawie zamówień publicznych [Ustawa z dnia 29 stycznia 2004…, rozdział 2]:

- postępowanie o udzielenie zamówienia przeprowadza się w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców;
- czynności związane z przygotowaniem oraz przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia wykonują osoby zapewniające bezstronność i obiektywizm;
- zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami prawa zamówień publicznych;
- postępowanie o udzielenie zamówienia jest jawne, a zamawiający może ograniczyć dostęp do informacji związanych z postępowaniem o udzielenie zamówienia tylko w przypadkach określonych w prawie zamówień publicznych;
- nie ujawnia się informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa, jeżeli wykonawca, zastrzegł, że nie mogą być one udostępniane;
- postępowanie o udzielenie zamówienia prowadzi się z zachowaniem formy pisemnej;
- postępowanie o udzielenie zamówienia prowadzi się w języku polskim;
- podstawowymi trybami udzielania zamówienia są: przetarg nieograniczony oraz przetarg ograniczony.

Wprawdzie podstawowymi trybami udzielania zamówień publicznych są przetarg nieograniczony i przetarg ograniczony, to prawo zamówień publicznych dopuszcza także inne tryby udzielania zamówień publicznych (zob. rys. 3.9).

Rysunek 3.9. Rodzaje trybów udzielania zamówień publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie prawa zamówień publicznych.

Zamówienia publiczne w swojej istocie sprowadzają się do problemu wyboru najkorzystniejszej oferty z punktu widzenia kryterium wyboru wykonawcy, które określa się w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Najkorzystniejsza oferta, w rozumieniu ustawowym, to taka oferta, która przedstawia najkorzystniejszy bilans ceny i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia publicznego, albo oferta z najniższą ceną, a w przypadku zamówień publicznych w zakresie działalności twórczej lub naukowej, których przedmiotu nie można z góry opisać w sposób jednoznaczny i wyczerpujący – oferta, która przedstawia najkorzystniejszy bilans ceny i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia publicznego. Przy zamówieniach prostych i nieskomplikowanych dobór kryteriów oceny oraz wybór wykonawcy nie jest większym problemem. Przy dużych zamówieniach i skomplikowanych przedsięwzięciach, które ze względu na swoją wielkość i pewność płatnika są atrakcyjne na rynku, konstrukcja kryteriów oceny oraz sam wybór wykonawcy może jednak nie być już tak łatwym zadaniem. Praktyka pokazuje, że w przypadkach atrakcyjnych zamówień oferenci, którzy nie zostali wybrani, korzystają ze środków prawnych określonych w prawie zamówień publicznych, aby podważyć wyniki postępowania w celu jego ewentualnego powtórzenia.

3.5. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

1. Wymień główne kierunki wydatkowania środków publicznych związane z aktywnością państwa.
2. Podaj główne różnice między wydatkami nabywczymi a transferowymi.
3. Jaki charakter mają wydatki bieżące w porównaniu z majątkowymi?
4. Przedstaw budowę klasyfikacji wydatków w budżecie państwa. Określ klasyfikację budżetową wydatków na wynagrodzenia osobowe w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.
5. Podaj główne kierunki angażowania środków publicznych w budżecie państwa. Dokonaj oceny opierając się na wykonaniu budżetu państwa z ostatnich trzech lat. Dokonaj porównania z wybranym krajem UE.
6. Podaj główne zasady planowania opartego na metodzie historycznej.
7. Omów formaty budżetu stosowane w praktyce planowania budżetowego.
8. Podaj główne różnice między klasycznymi metodami planowania budżetu a metodami nowoczesnymi.
9. Opierając się na obowiązującej ustawie o finansach publicznych, określ, jakie są dopuszczalne limity zadłużenia w zakresie budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.
10. Jakie są podstawowe cele kontroli zarządczej?
11. Opierając się na obowiązujących standardach audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej, wskaż przydatność praktyczną oraz główne różnice między audytem wewnętrznym a kontrolą zarządczą.
12. Jakie są możliwości zastosowania metody analizy kosztów i korzyści w sektorze publicznym?
13. Przedstaw wady i zalety planowania wieloletniego. Określ je na podstawie wieloletniego planu finansowego państwa oraz wieloletniej prognozy finansowej JST.
14. Wskaż podstawowe różnice między przetargiem nieograniczonym a ograniczonym. Wskaż na zasadność takich rozwiązań.
15. Określ, jakie istotne elementy powinny zostać zawarte w umowie o udzielenie zamówienia publicznego.

3.6. Studia przypadków

Przypadek 1

Zidentyfikuj koszty i korzyści realizacji zadania publicznego w perspektywie dziesięciu lat: Modernizacja linii kolejowej na trasie Łódź–Wrocław.

Przypadek 2

Zakładając deficyt budżetu państwa w wysokości 22 mld zł w kolejnych pięciu latach, określ:

1) potrzeby pożyczkowe budżetu państwa w kolejnych latach z uwzględnieniem kosztów zadłużenia, o których mowa w punkcie 2;

2) zakładając finansowanie deficytu instrumentami dłużnymi przy kosztach długu 10% p.a., sporządź plan spłaty długu publicznego, określ kwotę długu publicznego w poszczególnych latach (na koniec danego roku budżetowego), wiedząc, że nadwyżki budżetowe począwszy od szóstego roku będą wynosiły 20 mld zł.

Przypadek 3

Sporządź SIWZ dla zakupu dwudziestu zestawów komputerowych, o wartości zamówienia do 100 000 zł. Przygotuj postępowanie (SIWZ) dla przetargu ograniczonego oraz zapytania o cenę.

4 Problemy stanowienia danin publicznych

4.1. Środki publiczne i ich klasyfikacja

W teorii finansów publicznych mamy do czynienia z pojęciami bliskoznacznymi, do których należą publiczne środki finansowe, dochody publiczne, środki publiczne. Pojęcia te ewoluowały i choć są pojęciami bliskoznacznymi, to praktyka finansów wyraźnie je rozróżnia. **Publiczne środki finansowe** można ująć jako te wszystkie środki finansowe, które są gromadzone na rachunkach władz publicznych. Zostały one zgromadzone jako efekt działania władz publicznych, które zgłaszają zapotrzebowanie na nie w związku z podjętymi zadaniami. Środki te są gromadzone na cele publiczne w sposób wskazany ustawowo [Konstytucja Rzeczpospolitej Polskiej…, art. 216, ust. 1]. Można zatem wskazać, że jedynie obowiązujące prawo leży u podstaw systemu stanowienia i gromadzenia środków publicznych.

Według ustawy o finansach publicznych (ufp) **środkami publicznymi** są [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009…, art. 5, ust. 1]:

1) dochody publiczne;

2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);

3) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, inne niż środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i EFTA;

4) przychody budżetu państwa i budżetów JST oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące:

a) ze sprzedaży papierów wartościowych;
b) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku JST;
c) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych;
d) z otrzymanych pożyczek i kredytów;
e) z innych operacji finansowych;

5) przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

Kategoria **dochodów publicznych** jest pojemnym pojęciem i zgodnie z zapisami ustawowymi zawiera w sobie [art. 5, ust. 2 ufp]:

1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, JST, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw;

2) inne dochody budżetu państwa, JST oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych;

3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych

4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:
a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
b) odsetki od środków na rachunkach bankowych,
c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,
d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;

5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;

6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;

7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;

8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów JST oraz innych jednostek sektora finansów publicznych.

Środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, rozumianymi jako środki z dotacji, są środki pochodzące z funduszy strukturalnych,

Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego, niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), Norweskiego Mechanizmu Finansowego, Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego, Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy; środki przeznaczone na realizację programów przedakcesyjnych oraz Programu Środki Przejściowe; środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej, środki przeznaczone na realizację: programów w ramach celu: Europejska Współpraca Terytorialna, programów dotyczących europejskiego sąsiedztwa i partnerstwa [art. 5, ust. 3 ufp]. Podstawową cechą charakterystyczną tych środków jest to, że mają one cechy dotacji, stanowią dochód budżetu państwa, są otrzymane bezpośrednio od ich dawcy, bezzwrotne (pod warunkiem ich prawidłowego wykorzystania i rozliczenia) oraz powiązane z konkretnym programem, czyli zadaniem, na które ich dawca je przeznacza.

Należy podkreślić rolę środków publicznych, których źródłem pochodzenia są kraje EFTA. Państwa te, w zamian za możliwość współpracy, a zwłaszcza korzystania z umów i zasad wspólnego rynku UE, zobowiązały się do udzielenia pomocy finansowej najmniej rozwiniętym i najbardziej ubogim krajom członkowskim UE.

Naczelną zasadą systemu dochodowego państwa, związaną niemożliwością generowania przez państwo dochodów własnych, jest uzyskiwanie środków na funkcjonowanie podległych mu struktur z dochodów innych podmiotów gospodarujących.

Poza dochodami, stanowiącymi największy udział w środkach publicznych ogółem, występuje również kategoria przychodów, której treść ekonomiczna jest odmienna od dochodów. O przychodach możemy mówić w odniesieniu zarówno do budżetu centralnego, jak i do budżetów samorządowych. Rozróżnienie pojęć „dochody" i „przychody" – wynika z ich ekonomicznej treści, dochody stanowią bowiem środki bezzwrotne, natomiast przychody mają charakter zwrotny. Z reguły przychody są uzyskiwane na pokrycie występującego deficytu budżetowego oraz na zadania inwestycyjne. Sytuacja jest bardzo niekorzystna dla budżetu, gdy środki finansowe pochodzące ze zwrotnych źródeł są przeznaczane na wydatki bieżące, ponieważ w przyszłości może wystąpić problem ze spłatą tych zobowiązań.

Występowanie kategorii środków publicznych związane jest w ujęciu ogólnym z realizacją przez państwo określonych zadań. Należą do nich m.in.:

- dążenie do osiągnięcia zrównoważonego wzrostu gospodarczego;

- niwelowanie wahań cyklu koniunkturalnego;
- podejmowanie niezbędnych działań w celu osiągnięcia względnie niskiego poziomu inflacji;
- czynności zmierzające do osiągnięcia równowagi zachodzącej w bilansie płatniczym.

Celem gospodarowania środkami publicznymi jest takie ich alokowanie, by możliwe było zrealizowanie wskazanych założeń oraz dostarczenie dóbr i usług społeczeństwu. Realizacja założeń w pośredni sposób wpłynie na poziom zaspokojenia potrzeb (popytu) zgłaszanych przez społeczeństwo.

Istnieją liczne klasyfikacje środków publicznych. Można je podzielić ze względu na źródło czy rodzaj instrumentu finansowego zastosowanego do ich poboru. Stąd też wyróżnia się podatkowe i niepodatkowe środki publiczne [Drwiłło, 2000, s. 198; Juja (red.), 2011, s. 209]. Zgodnie z kryterium ekwiwalentności wyróżnia się środki publiczne nieodpłatne (np. podatki, cła) i odpłatne (np. opłaty publiczne, kredyty) [Juja (red.), 2011, s. 209]. Z samej istoty stanowienia środków publicznych wynika podział na środki uzyskiwane na podstawie przymusu prawnego, uzyskiwane dzięki dobrowolnemu zapisowi (np. spadki) oraz powstające na mocy zawartej umowy (np. emisja papierów wartościowych). Rozpatrując właściwość organów, które dysponują środkami publicznymi, można je podzielić na środki będące w dyspozycji organów szczebla rządowego, samorządowego lub ubezpieczeń społecznych. Biorąc zaś pod uwagę ich charakter, można wyróżnić: środki bieżące i majątkowe [Wernik, 2007, s. 51]. Można je również podzielić ze względu na kryterium miejsca pozyskania. Na podstawie tego kryterium wyróżnia się środki krajowe i zagraniczne [Chojna-Duch, 2001, s. 74].

4.2. Podatek jako szczególny rodzaj daniny publicznej i jego konstrukcja prawna

Podatki lub *quasi*-podatki towarzyszą ludziom praktycznie od czasu, kiedy zaczęli się organizować. Wprawdzie trudno określić moment ich powstania, w literaturze przedmiotu wciąż trwają na ten temat spory, to niewątpliwie należy zgodzić się z twierdzeniem, że podatki towarzyszą rozwojowi państwa [Dolata, 2011, s. 20–21]. Omawiając istotę środków publicznych, warto przedstawić pojęcie podatku i jego ewolucję. J.B. Say definiował podatek jako „*część produk-*

tu narodowego, która z rąk obywateli przechodzi do rąk rządu dla zaspokojenia konsumpcji publicznej" [Say, 1960, s. 760]. Uważał też, że: „*Podatek jest to wartość uiszczona rządowi przez obywateli na pokrycie wydatków publicznych*" [*ibidem*, s. 881]. Dla uzupełnienia i doprecyzowania cytowanego poglądu, należy również przytoczyć definicję S. Dolaty, zdaniem której podatek stanowi „*jednostronnie określone świadczenie, zazwyczaj pieniężne, o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, ogólnym, nieodpłatnym, pobierane na podstawie przepisów prawa określających warunki, wysokość i terminy płatności, przeznaczone na sfinansowanie zadań (potrzeb) o charakterze publicznym*" [Dolata, 2011, s. 22]. Zgodnie z art. 6 ustawy – Ordynacja podatkowa, przez podatek należy rozumieć publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy o ordynacji podatkowej [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997…]. Z przytoczonych wyżej definicji wynikają dwie podstawowe cechy podatków: stanowią one podstawowe (zasadnicze) źródło dochodu związku publicznoprawnego (rządu, samorządu) oraz mają charakter ogólny (sposób jego nałożenia nie świadczy o istocie tego typu świadczenia, gdyż stanowi przymus).

Innymi cechami podatku są [Denek, Sobiech, Wolniak, 2001, s. 123; Ruśkowski (red.), 2000, s. 11–13; Dolata, 2011, s. 23–24]:

- forma pieniężna – co pozwala je odróżnić od świadczeń w naturze;
- przymusowy charakter – co oznacza, że jest nakładany, pobierany i egzekwowany z mocy prawa i przy użyciu środków określonych prawem;
- bezzwrotność – oznacza, że pobrane kwoty z tytułu należności podatkowych nie podlegają zwrotowi podatnikom, chyba że zaistnieją okoliczności wskazujące na wystąpienie nadpłaty, która będzie wynikiem wpłaty dokonanej w nadmiernej wysokości lub też dokonanej pomyłkowo;
- nieodpłatność świadczeń stanowi, że za wniesiony podatek podmiot, który je uiścił, nie może oczekiwać od związku publicznoprawnego żadnego konkretnego świadczenia;
- przewłaszczenie – cecha ta oznacza zmianę właściciela środków pieniężnych, które powoduje przesunięcie bezpośrednie; należy tu też wskazać na przesunięcie dokonywane w ujęciu mikroekonomicznym, które ma istotny wpływ na zasobność podmiotów, między którymi dochodzi do tego przesunięcia oraz przesunięcie makroekonomiczne, powodujące ruchy środków często w ramach tego samego podmiotu (właściciela).

Niezależnie od tych stałych cech, konstrukcja każdego podatku zawiera elementy, które ulegają zmianom – są różne dla poszczególnych podatków. Pozwa-

lają one odróżnić jeden podatek od drugiego. Nazywamy je elementami struktury podatku. W teorii prawa podatkowego określa się je także jako zmienne czy też techniczne elementy konstrukcji podatku.

Do głównych **elementów techniki podatkowej** zalicza się[1]:

1) podmiot podatku – jest nim zarówno ten, kto podatek ustanowi i pobiera na swoją rzecz, jak i ten, kto jest zobowiązany do jego zapłacenia; wyróżniamy zatem podmiot czynny (organ ustawowo uprawniony do stanowienia podatków w ramach porządku ustrojowego danego państwa) oraz podmiot bierny (podatnik podlegający na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu) [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997…, art. 7, § 1];

2) przedmiot podatku – zjawiska, stany faktyczne i prawne, sytuacje lub rzeczy związane z obowiązkiem podatkowym, wywołujące ten obowiązek (np. dochód osiągany z różnego rodzaju działalności, sprzedaż, odpłatne świadczenie usług czy eksport i import określonych towarów, spadek, nieodpłatne nabycie, posiadanie majątku);

3) podstawę opodatkowania – przedmiot opodatkowania określony wartościowo lub ilościowo;

4) stawkę podatku – określającą relację kwoty podatku do podstawy opodatkowania; stawki mogą być wyrażone kwotowo lub procentowo;

5) progi podatkowe, które stanowią zbiór stawek obowiązujących w danym podatku;

6) skale podatkowe, które można podzielić na:
   - proporcjonalne – charakteryzujące się stałą stawką podatkową, która nie zmienia się mimo zmiany podstawy opodatkowania (np. podatek dochodowy od osób prawnych);
   - nieproporcjonalne – które dzieli się na skalę progresywną (wysokość należnego podatku rośnie szybciej niż proporcjonalnie w stosunku do wielkości podstawy opodatkowania), regresywną (wysokość należnego podatku maleje w miarę wzrostu dochodów) i degresywną (stanowi kombinację stawki progresywnej i proporcjonalnej; przy stawce degresywnej szybciej od podstawy opodatkowania rośnie należność podatkowa do pewnego pułapu, powyżej którego płacona jest stawka proporcjonalna);

7) tryb i warunki płatności podatków, określające:

[1] Szerzej zob.: Grądalski [2002, s. 100]; Dylewski, Filipiak, Szewczuk [2004, s. 327]; Wójtowicz (red.) [2002, s. 121–126]; Filipiak (red.) [2008, s. 181–182].

– datę płatności (bez wezwania lub też w ciągu określonego czasu od zaistniałego zdarzenia wywołującego powstanie obowiązku podatkowego);
– warunki, na jakich płaci się podatki: sporadycznie, jednorazowo w związku z zaistnieniem jakiegoś zdarzenia, w sposób ciągły, powtarzalny, okresowy, w związku z zajściem zdarzeń mających charakter stały;
– sposób płatności: płatność dokonywana jest w formie gotówkowej albo bezgotówkowej (polecenia przelewu oraz w jednej z form pomocniczych np. blankietem wekslowym, znakami akcyzy, znakami skarbowymi);
– tryb płatności: jednorazowo, częściami;

8) zwolnienia, ulgi podmiotowe i przedmiotowe, umorzenia, przedawnienia, zwyżki podatkowe.

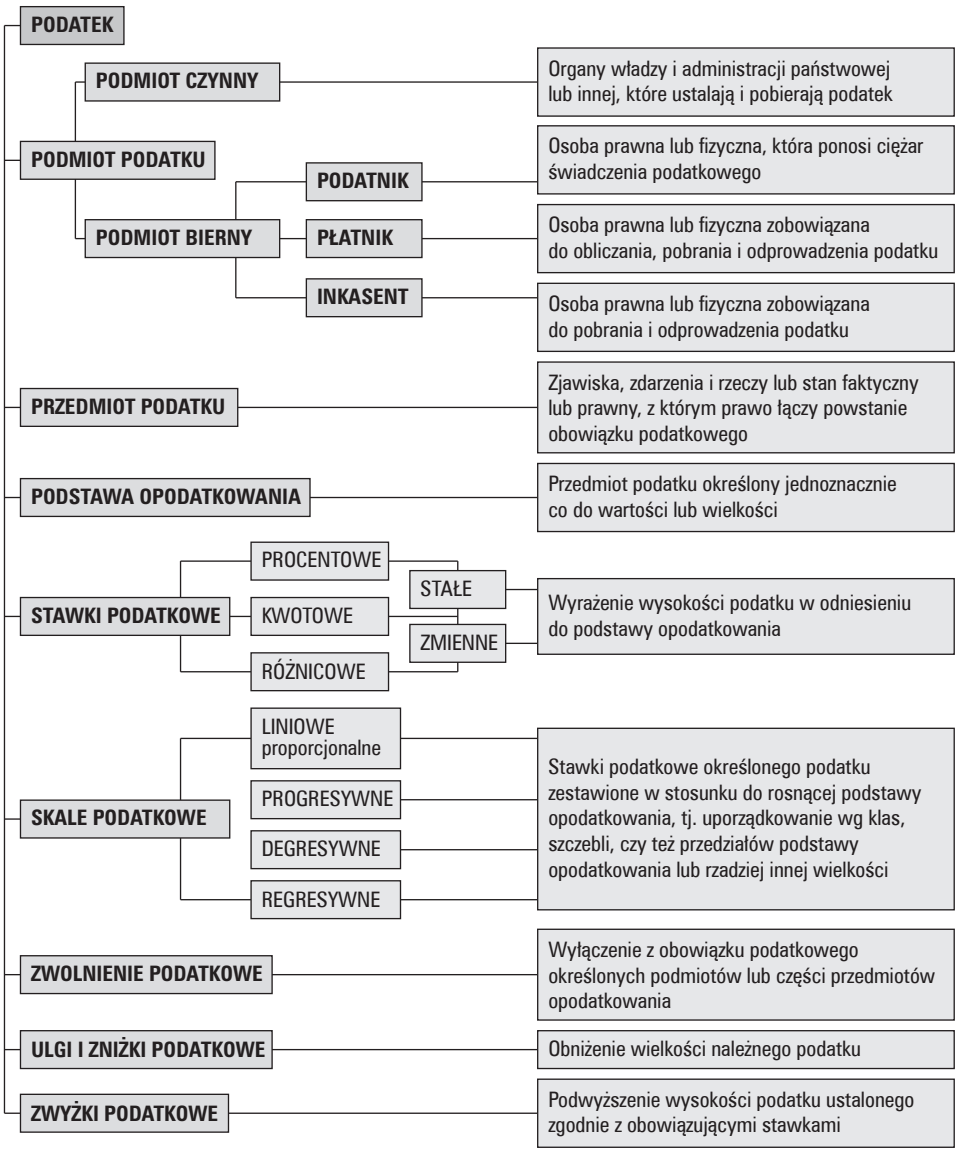
W tym miejscu należy zwrócić uwagę na szereg kwestii, poczynając od samej techniki podatkowej, po rozważania dotyczące granic opodatkowania, które ściśle łączą się z elementami techniki podatkowej. Rysunek 4.1 prezentuje podstawowe elementy, które należy rozważyć przy konstrukcji zarówno całego systemu podatkowego, jak i konkretnego podatku wchodzącego w skład tego systemu.

Podatki spełniają trzy główne **funkcje** [Głuchowski, 1998, s. 16–20; Kulicki, Sokół, 1995, s. 29]:

- **fiskalną** – co oznacza, że są głównym źródłem dochodów budżetu państwa, które pozwala na finansowanie wydatków związanych z realizacją zadań publicznych;
- **redystrybucyjną** – oznacza to, że są instrumentem przesuwania dochodów między różnymi grupami społecznymi;
- **stymulacyjną** – są wykorzystywane przez państwo jako instrument oddziaływania na decyzje podmiotów gospodarczych i obywateli w celu skorelowania ich z założeniami polityki gospodarczej i społecznej państwa.

Podatki można sklasyfikować według różnych kryteriów. Najczęściej stosowane są kryteria: przedmiotu opodatkowania – wyróżnia się podatki przychodowe, dochodowe, majątkowe i od wydatków (konsumpcyjne); stosunku do źródła podatku (podatki bezpośrednie i pośrednie); podziału wpływów między budżety podmiotów związku publicznoprawnego (stanowiące dochód państwa i stanowiące dochód JST)[2].

[2] Szerzej zob.: Ruśkowski (red.) [2000, s. 23], Denek, J. Sobiech, J. Wolniak [2005, s. 127–130]; Dylewski, Filipiak, Szewczuk [2004, s. 245–248].


PODATEK
PODMIOT CZYNNY
Organy władzy i administracji państwowej lub innej, które ustalają i pobierają podatek
PODMIOT PODATKU
PODATNIK
Osoba prawna lub fizyczna, która ponosi ciężar świadczenia podatkowego
PODMIOT BIERNY
PŁATNIK
Osoba prawna lub fizyczna zobowiązana do obliczania, pobrania i odprowadzenia podatku
INKASENT
Osoba prawna lub fizyczna zobowiązana do pobrania i odprowadzenia podatku
PRZEDMIOT PODATKU
Zjawiska, zdarzenia i rzeczy lub stan faktyczny lub prawny, z którym prawo łączy powstanie obowiązku podatkowego
PODSTAWA OPODATKOWANIA
Przedmiot podatku określony jednoznacznie co do wartości lub wielkości
STAWKI PODATKOWE
PROCENTOWE
KWOTOWE
RÓŻNICOWE
STAŁE
ZMIENNE
Wyrażenie wysokości podatku w odniesieniu do podstawy opodatkowania
SKALE PODATKOWE
LINIOWE proporcjonalne
PROGRESYWNE
DEGRESYWNE
REGRESYWNE
Stawki podatkowe określonego podatku zestawione w stosunku do rosnącej podstawy opodatkowania, tj. uporządkowanie wg klas, szczebli, czy też przedziałów podstawy opodatkowania lub rzadziej innej wielkości
ZWOLNIENIE PODATKOWE
Wyłączenie z obowiązku podatkowego określonych podmiotów lub części przedmiotów opodatkowania
ULGI I ZNIŻKI PODATKOWE
Obniżenie wielkości należnego podatku
ZWYŻKI PODATKOWE
Podwyższenie wysokości podatku ustalonego zgodnie z obowiązującymi stawkami

Rysunek 4.1. Elementy podatku i technik podatkowych

Źródło: na podstawie pracy: Dolata [1999, s. 69].

Podatki przychodowe płacone są od wszystkich przychodów osiąganych przez podatników w wyniku prowadzenia przez nich działalności gospodarczej. W wymiarze tych podatków nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów. Jako przykład tej grupy podatków można podać podatek od gier losowych i VAT.

Podatki dochodowe pobierane są od osiąganych dochodów. Dochody rozumiane są jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. W podstawie naliczania tychże podatków należy uwzględnić i wskazać na grupy kosztów, które mogą być uznane jako koszty uzyskania przychodów. W grupie tej znajdują się również dochody, w stosunku do których w ogóle nie są stosowane koszty (np. renty). Jako przykłady można podać: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych oraz wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych.

Podatki majątkowe wymierzane są od wartości majątku lub jego przyrostu oraz obciążają samo władanie majątkiem. Mogą to być: podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od nieruchomości, podatek rolny.

Podatki od wydatków (konsumpcyjne) związane są z ponoszeniem określonych wydatków przez gospodarstwa domowe oraz podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Podatki konsumpcyjne wliczone są w cenę nabywanych dóbr bądź usług. Jako przykład można wskazać na podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy.

Najbardziej powszechnym podziałem jest jednak, wspomniany wcześniej, podział podatków na bezpośrednie i pośrednie. **Podatki bezpośrednie** charakteryzują się tym, że są bezpośrednio związane z sytuacją dochodową podatnika. Im wyższy osiągany dochód tym wyższa kwota odprowadzonego podatku (skala progresywna). Natomiast **podatki pośrednie** są płacone przy nabywaniu określonych dóbr bądź usług i nie są związane z posiadanym przez podatnika dochodem. Ciężar ponoszenia tych podatków nie spoczywa na podmiotach, na które podatek jest nakładany, ale na osobach trzecich, nabywających określone dobra bądź usługi. Płatnikiem podatków pośrednich mogą być również podmioty, które nie są płatnikami podatków bezpośrednich [Filipiak (red.) [2008, s. 183–184].

Z punktu widzenia podziału terytorialnego oraz wpływów budżetowych istotnym rozróżnieniem jest podział podatków na państwowe i samorządowe. W obecnych uregulowaniach prawnych spośród wszystkich JST tylko gminy cechuje władztwo podatkowe (choć ograniczone co do możliwości pełnego stanowienia podatków i kształtowania ich wysokości). Oznacza to, że gminy jednocześnie stanowią podatki i partycypują w dochodach budżetu państwa (podatki dochodowe), natomiast powiaty i województwa są jedynie partycypantami uzyskiwanych przez budżet państwa dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

Do grupy **podatków państwowych** zalicza się:

1) podatki wspólne, czyli takie, w których mają udział JST:
   – podatek dochodowy od osób fizycznych;
   – podatek dochodowy od osób prawnych;
2) podatki stanowiące wyłącznie źródło dochodów budżetu państwa:
   – podatek od towarów i usług;
   – podatek akcyzowy;
   – podatek od gier;
   – podatek tonażowy;
   – podatek od wydobycia niektórych kopalin.

W grupie **podatków samorządowych** występują:

- podatek od nieruchomości;
- podatek rolny;
- podatek leśny;
- podatek od środków transportowych;
- podatek od czynności cywilnoprawnych;
- podatek od spadków i darowizn.

Wielkość osiąganych wpływów z wymienionych źródeł zależy zarówno od rodzaju danej JST, jak i od prowadzonej przez nią polityki podatkowej.

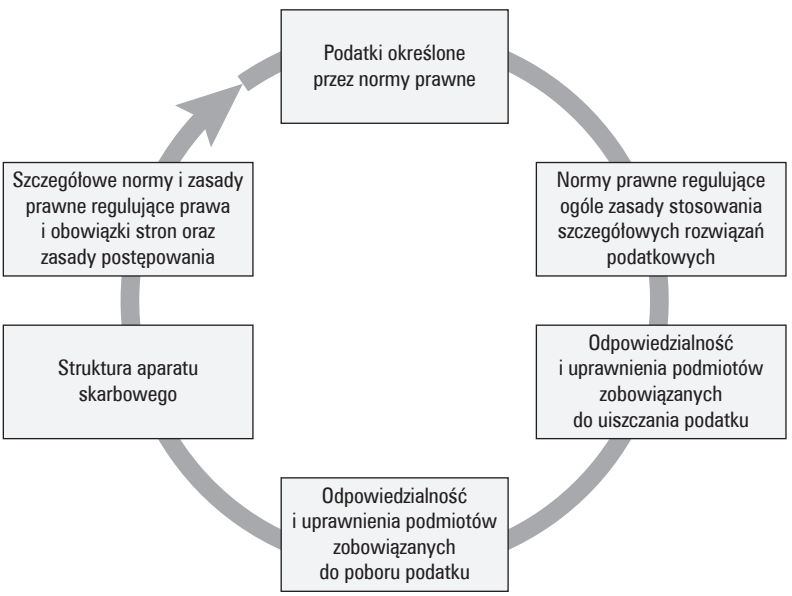
4.3. System podatkowy i jego komponenty

Na system podatkowy składa się na ogół kilka do kilkunastu podatków. W tym miejscu należy przede wszystkim określić, czym jest system podatkowy oraz czy prezentowane podejście jest prawidłowe.

Pojęcie systemu podatkowego jest różnie rozumiane. Można spotkać się z podejściem uproszczonym, idealistycznym, oraz podejściem systemowym. Najprostszym podejściem jest pogląd reprezentowany przez P.M. Gaudemeta, który definiuje system podatkowy jako całość podatków stosowanych w określonym czasie w danym kraju [Gaudemet, 1990, s. 383][3]. Można również stwierdzić, że system podatkowy to „*ogół podatków obowiązujących w danym kraju, stanowiących jednolitą wewnętrznie zgodną pod względem prawnym i ekonomicznym całość*" [Wojciechowski, 1985, s. 115; Litwińczuk, 1994, s. 159].

[3] Tę samą definicję stosują: Denek, Sobiech, Wolniak [2005, s. 134] oraz Ruśkowski (red.) [2000, s. 26].

Podejście systemowe, ujmujące w sposób kompleksowy system podatkowy, reprezentuje S. Dolata, wskazując, że system podatkowy składa się nie tylko z podatków określonych przez normy prawne zawierające zakres danego podatku, lecz także normy prawne regulujące ogólne zasady stosowania szczegółowych rozwiązań oraz odpowiedzialność i uprawnienia zarówno podmiotów zobowiązanych do uiszczenia podatku, jak i podmiotów zobowiązanych do jego poboru [Dolata, 2011, s. 25]. Wskazane w tej definicji elementy i zależności między nimi prezentuje rysunek 4.2.


Podatki określone przez normy prawne
Normy prawne regulujące ogóle zasady stosowania szczegółowych rozwiązań podatkowych
Odpowiedzialność i uprawnienia podmiotów zobowiązanych do uiszczania podatku
Odpowiedzialność i uprawnienia podmiotów zobowiązanych do poboru podatku
Struktura aparatu skarbowego
Szczegółowe normy i zasady prawne regulujące prawa i obowiązki stron oraz zasady postępowania

Rysunek 4.2. Elementy i zależności występujące w definicji systemu podatkowego

Źródło: opracowanie własne.

System podatkowy może zostać ukształtowany historycznie albo zgodnie z racjonalnymi zasadami. System historyczny powstał w drodze ewolucji i przemian występujących w danym kraju, nie odpowiada on jednak wszystkim wymogom wynikającym z potrzeb danego państwa i charakteryzuje się licznymi niedoskonałościami. W związku z tym system ten musi być korygowany i dostosowywany do aktualnie obowiązujących warunków. Reasumując można wskazać, że system ten jest podyktowany historycznymi przemianami, poszanowaniem tradycji i przyzwyczajeń.

Ukształtowanie systemu podatkowego zgodnie z racjonalnymi zasadami jest rozwiązaniem modelowym, teoretycznym, w którym tworzy się wzór systemu doskonałego, do którego powinien dążyć ustawodawca, zmieniając obowiązujący w danym kraju system. Opracowując założenia tego systemu, bierze się pod uwagę możliwość uproszczenia istniejącego systemu, jak również realizację celów stawianych przed opodatkowaniem. Pojawia się zatem koncepcja podatku jedynego, doskonałego, opartego na konstrukcji najbardziej sprawiedliwej dla ogółu obywateli. Jako przykład racjonalnego systemu podatkowego podaje się prace nad harmonizacją opodatkowania państw członkowskich UE.

Konstrukcja systemu podatkowego powinna zapewnić spójność albo utrzymać w harmonii ukształtowane podatki. Jest to oczywiście problematyczne, ponieważ przed każdym z podatków stawiane są różne cele i funkcje, które powinien spełniać. Często konstrukcja poszczególnych podatków jest niejednolita i trudno zapewnić ich spójność.

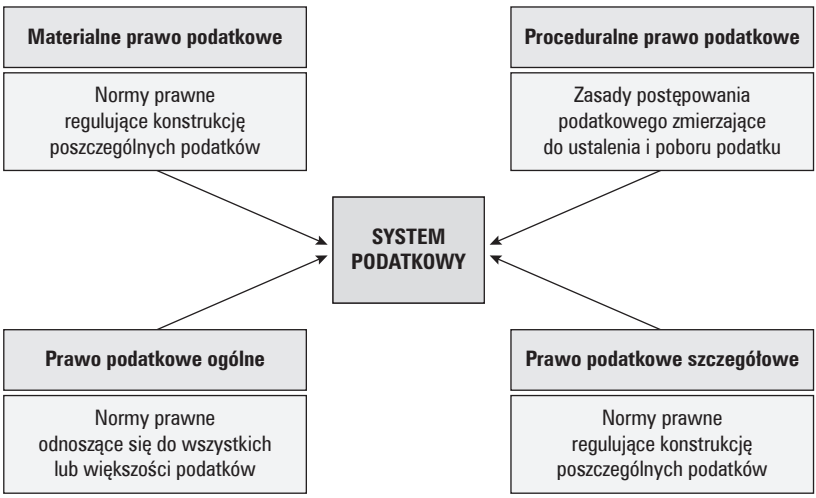
System podatkowy jest materią bardzo złożoną zarówno ze względu na swoją konstrukcję, jak i zasady funkcjonowania. Należy wskazać, że zasady funkcjonowania każdego z podatków mają swoje źródło w prawie podatkowym, czyli zespole norm prawnych regulujących konstrukcję poszczególnych podatków oraz zasady postępowania podatkowego, zmierzające do ustalenia i poboru podatku.

Prawo podatkowe dzielone jest na ogólne, obejmujące normy prawne odnoszące się do wszystkich lub większości podatków tworzących system podatkowy, oraz szczegółowe, które obejmuje normy prawa regulujące konstrukcję poszczególnych podatków [Ruskowski (red.), 2000, s. 26]. Rysunek 4.3. prezentuje podejście do konstrukcji systemu podatkowego w ujęciu rodzajów norm prawa.

W Polsce normy prawa mają swoje źródło (podstawy) w Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej. Konkretne rozwiązania są uregulowane ustawami podatkowymi, a uszczegółowione z reguły w rozporządzeniach ministra właściwego ds. podatków. Ustawy podatkowe, to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997…, art. 3, ust. 1].

Na kształt systemu podatkowego wpływają, oprócz wskazanych uwarunkowań historycznych czy chęci do skonstruowania systemu racjonalnego (często wskazuje się tu na utopię tego podejścia [Juja (red.), 2011, s. 229]) struktury

administracyjne, polityczne oraz ekonomiczne [Dolata, 2011, s. 26]. Chodzi tutaj zwłaszcza o uwzględnienie istniejącego układu społeczno-gospodarczego, dokonanie wyboru między bardziej a mniej złożonymi i wyrafinowanymi technikami podatkowymi, wykształceniem, kwalifikacjami i moralnymi kwalifikacjami pracowników aparatu skarbowego oraz przyjętego podziału administracyjnego państwa.


Materialne prawo podatkowe
Normy prawne regulujące konstrukcję poszczególnych podatków
Proceduralne prawo podatkowe
Zasady postępowania podatkowego zmierzające do ustalenia i poboru podatku
SYSTEM PODATKOWY
Prawo podatkowe ogólne
Normy prawne odnoszące się do wszystkich lub większości podatków
Prawo podatkowe szczegółowe
Normy prawne regulujące konstrukcję poszczególnych podatków

Rysunek 4.3. Rodzaje norm prawnych regulujące funkcjonowanie systemu podatkowego

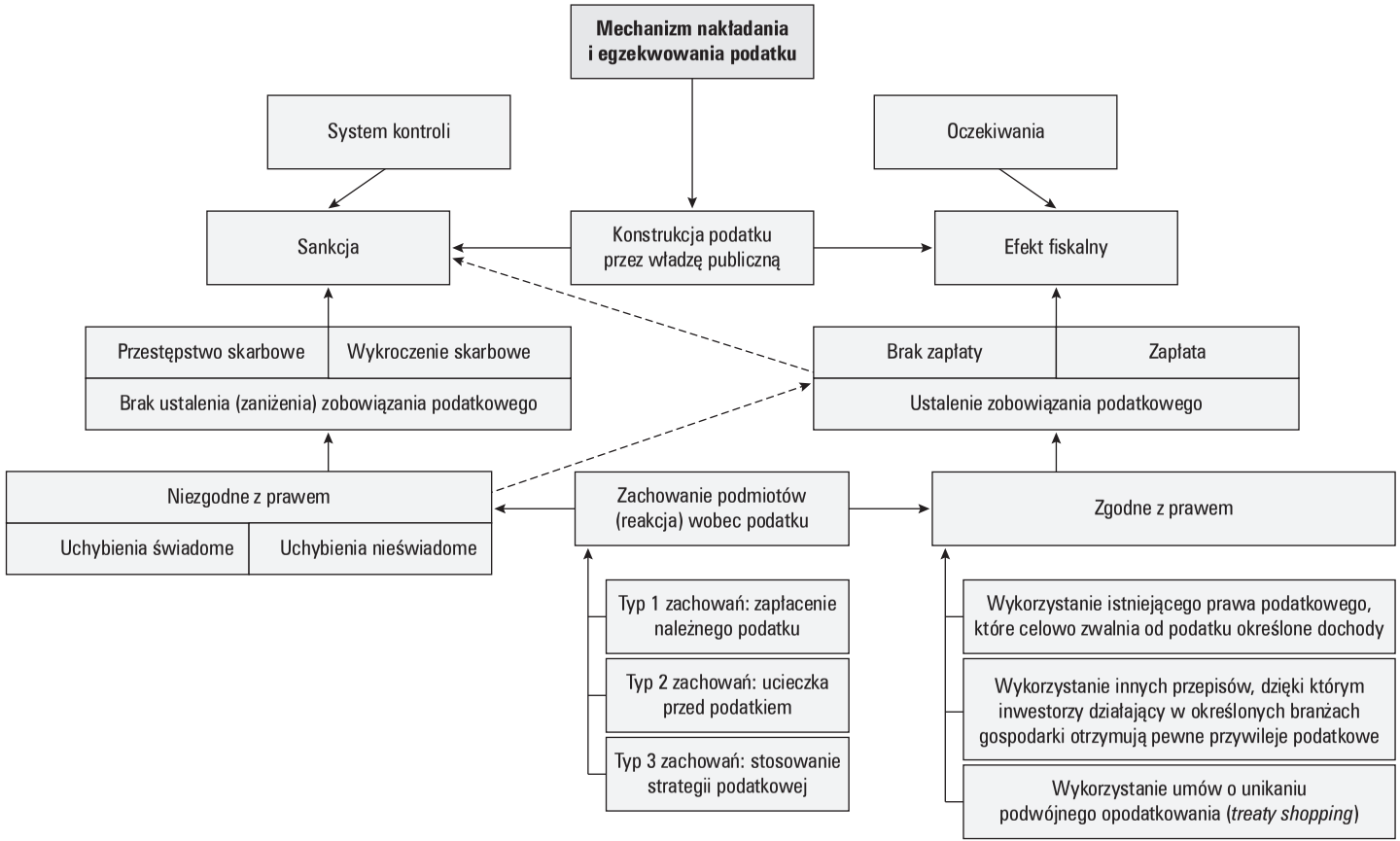
Źródło: opracowanie własne.

W Polsce w skład systemu podatkowego wchodzi 13 rodzajów podatków. Dziesięć spośród nich to podatki bezpośrednie:

- podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT);
- podatek dochodowy od osób prawnych (CIT);
- podatek od spadków i darowizn;
- podatek od czynności cywilnoprawnych;
- podatek rolny;
- podatek leśny;
- podatek od nieruchomości;
- podatek od środków transportowych;
- podatek tonażowy;
- podatek od wydobycia niektórych kopalin;

a trzy kolejne to podatki pośrednie, a mianowicie:

- podatek od towarów i usług (VAT);


Mechanizm nakładania i egzekwowania podatku
System kontroli
Oczekiwania
Sankcja
Konstrukcja podatku przez władzę publiczną
Efekt fiskalny
Przestępstwo skarbowe
Wykroczenie skarbowe
Brak ustalenia (zaniżenia) zobowiązania podatkowego
Brak zapłaty
Zapłata
Ustalenie zobowiązania podatkowego
Niezgodne z prawem
Uchybienia świadome
Uchybienia nieświadome
Zachowanie podmiotów (reakcja) wobec podatku
Zgodne z prawem
Typ 1 zachowań: zapłacenie należnego podatku
Typ 2 zachowań: ucieczka przed podatkiem
Typ 3 zachowań: stosowanie strategii podatkowej
Wykorzystanie istniejącego prawa podatkowego, które celowo zwalnia od podatku określone dochody
Wykorzystanie innych przepisów, dzięki którym inwestorzy działający w określonych branżach gospodarki otrzymują pewne przywileje podatkowe
Wykorzystanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (*treaty shopping*)

Rysunek 4.4. Relacje między nakładaniem podatku a reakcją podatnika na obciążenia podatkowe

Źródło: na podstawie pracy: Ciupek, Famulska (red.) [2013, s. 56].

- podatek akcyzowy;
- podatek od gier.

Ważnym elementem dopełniającym normy prawa regulujące funkcjonowanie systemu podatkowego jest **struktura aparatu skarbowego**. Można wskazać, że aparat skarbowy jest wydzieloną w państwie strukturą organizacyjną, powołaną specjalnie do realizacji określonych celów o charakterze zadań publicznych [Teszner, 2012, s. 25], a zwłaszcza: do ustalenia podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, poboru, ustalenia oraz prowadzenia nadzoru nad prawidłowością ustaleń podatkowych (w szczególności akcyzowych) i celnych, prowadzenia kontroli.

Cała struktura skarbowa dzieli się na trzy odrębne administracje, czyli na aparat poboru podatków, aparat celny oraz aparat kontroli skarbowej. Natomiast, nadrzędnym organem, sprawującym kontrolę finansowa i podatkową w państwie, jest Ministerstwo Finansów, na czele z ministrem finansów. W skład tejże struktury wchodzą: aparat poboru podatków, aparat celny, aparat kontroli skarbowej.

W ramach funkcjonowania systemu podatkowego należy również wskazać mechanizm nakładania podatku i zachowania podatników jako punkt wyjścia do konstrukcji optymalnego opodatkowania. Prezentuje to rysunek 4.4.

Na rysunku wskazano reakcje podatnika na podatek nakładany w ramach systemu podatkowego. Problem zachowań podatnika powinien stanowić pierwszą (choć nie jedyną) przesłankę w zakresie pragmatyki kształtowania systemu podatkowego[4].

4.4. Problem „optymalnego" opodatkowania

Polityka podatkowa jest częścią składową polityki fiskalnej państwa. Skuteczna realizacja przyjętej polityki fiskalnej jest skorelowana z polityką podatkową. Dodatkowo polityka podatkowa i ukształtowany przez nią system podatkowy stanowią podstawowe źródło dochodów budżetu państwa. W związku z tym należy zadać pytanie, jak powinien być skonstruowany system podatkowy oraz związany z nim aparat skarbowy, aby zapewnić realizację postawionych przed polityką fiskalną i wchodzącą w jej skład polityką podatkową celów? Konstruk-

[4] Problem zachowań podatników szerzej omawiają prace: Ciupek, Famulska (red.) [2013]; Iwin-Garzyńska (red.) [2013].

cja systemu podatkowego wymaga uwzględnienia szeregu kwestii i precyzyjnego wytyczenia celów, jakie ma osiągnąć system podatkowy.

Pierwszą wytyczną, jaką należy przyjąć, jest założenie, że państwo, realizując swoje funkcje, opiera się przede wszystkim na dochodach podatkowych, tak aby wraz z innymi dochodami niepodatkowymi stanowiły one znaczące źródło finansowania zadań oraz pozwalały na pokrycie potrzeb gospodarki budżetowej przy uwzględnieniu tendencji rozwojowych [Szołno-Koguc, 2000, s. 50]. Oznacza to uzależnienie ciężaru opodatkowania od potrzeb rozwojowych całości gospodarki. Należy jednak również pamiętać o założeniu przyjętym przez J.E. Stiglitza, że państwo podejmuje interwencję w gospodarkę w sytuacji zawodności rynku, dążąc do jego stabilizacji (a to zadanie wiąże się z koniecznością ponoszenia znacznych nakładów finansowych) [Stiglitz, 2004, s. 10–13].

Druga wytyczna (jakie cele stawia się przed systemem podatkowym) zasadniczo odnosi się do konieczności precyzyjnego określenia celu (wiązki celów), jaki ma zostać osiągnięty za pomocą podatków. Podatki są nie tylko instrumentem mającym zapewnić dochód budżetowi państwa, lecz przede wszystkim oddziałują na rozwój społeczno-gospodarczy, sytuację podatników (ich zasobność) oraz służą do osiągnięcia celów społecznie użytecznych (polityk tematycznych realizowanych przez opcję sprawującą władzę w państwie). Należy zatem pamiętać, że podatek dochodowy zmniejsza zarówno dochód pozostający do konsumpcji, jak i możliwości tezauryzacji, a oszczędności – jak powszechnie wiadomo – są bodźcem do rozwoju społeczno-gospodarczego. Ponadto za pośrednictwem podatków następuje wtórny podział dochodu narodowego brutto i realizowane są związane z nim cele.

Trzecia wytyczna odnosi się do uwzględnienia przy konstrukcji systemu podatkowego podstawowych **zasad podatkowych** (np. Wagnera, Smitha). Poza tym system podatkowy powinien opierać się na następujących zasadach [Grądalski, 2002, s. 63]:

1) ekonomicznej efektywności, która wskazuje, że system podatkowy nie może być sprzeczny z ekonomicznymi kryteriami alokacji czynników wytwórczych;

2) łatwości administrowania, co oznacza prostotę konstrukcji sytemu, jego przejrzystość, w celu zapewnienia prostej i taniej obsługi administracyjnej;

3) elastyczności, która postuluje łatwość dostosowania systemu podatkowego do zmiany warunków gospodarowania;

4) politycznej odpowiedzialności, która wskazuje na łatwość identyfikacji obciążeń fiskalnych przez podatnika;

5) sprawiedliwości wskazującej na jednakowe traktowanie obywateli w relacji do ich cech, pozycji i warunków.

Czwarta wytyczna postuluje konieczność rozważenia przy konstrukcji systemu podatkowego kwestii powszechności opodatkowania, czyli objęcia obowiązkiem podatkowym wszystkich obywateli, bez stosowania wyłączeń. Zachowanie zasady sprawiedliwości opodatkowania nie jest jednak proste. Stosowanie wyłączeń czy progresji podatkowej może bowiem spowodować uznanie takich rozwiązań za niesprawiedliwe przez część społeczeństwa, zwłaszcza grupę lepiej sytuowaną. Kontrargument, zgodnie z którym chodzi o sprawiedliwe obciążenie podatnika oparte na jego indywidualnej możliwości ponoszenia ciężarów fiskalnych, nie zawsze jest akceptowany przez całe społeczeństwo.

Piąta wytyczna odnosi się do wyboru między podatkiem jedynym a większą liczbą podatków. Jeżeli wybrany wariant zakłada kilka podatków, to czy będą one miały charakter dochodowy, majątkowy, czy będą dotyczyły wydatków, czy też będą wyrównywać dochód (akcyza).

Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w praktyce, obserwuje się dążenie do łączenia bezpośredniego i pośredniego opodatkowania, przy czym (nawet w polskim systemie podatkowym) zmierza się do przeniesienia ciężarów podatkowych z opodatkowanie bezpośredniego na pośrednie. Rozważenia wymagają również kwestie związane z uwzględnieniem w systemie podatkowym takich elementów, jak [Dylewski, Filipiak, Szewczuk, 2004, s. 327]:

- ulgi;
- zwolnienia, okresowe obniżki lub zwyżki stawek;
- umorzenia;
- wyłączenia;
- przedawnienia.

Elementy te są szczególnie ważne, pozwalają bowiem na wprowadzenie oddzielnego opodatkowania dochodów nieregularnych oraz zastosowanie innego rodzaju opodatkowania dochodów wybranych sfer aktywności gospodarczej. Ponadto są one istotne z punktu widzenia pierwszego kryterium, czyli zabezpieczenia interesu państwa oraz zapewnienia rozwoju społecznego.

Na tym etapie rodzi się również pytanie, czy w systemie należy uwzględnić tylko podatki ogólne, czy również celowe. Wprowadzając podatki celowe trzeba rozważyć obszary, jakich mają one dotyczyć, ponieważ istnieje groźba ograniczenia konsumpcji wszędzie tam, gdzie taki podatek zostanie wprowadzony.

Zaletą tego rozwiązania jest możliwość powiązania podatku celowego ze ściśle określonym typem wydatków.

Nie bez znaczenia jest również rozstrzygniecie, jak będą stanowione dochody samorządu terytorialnego. Czy w systemie uwzględni się możliwość nakładania danin publicznoprawnych przez samorządy, czy też pozostawi się im udział w dochodach budżetu państwa? Można zastosować system mieszany – częściowy udział w dochodach ogólnych Skarbu Państwa oraz ograniczona możliwość stanowienia własnych dochodów w postaci podatków lokalnych. Rozstrzygnięcie tej kwestii będzie miało wpływ na podział zadań i kompetencji między władzę państwową a samorządową.

Szóstą wytyczną jest konieczność rozważenia kwestii kosztów wymiaru i poboru podatków. Należy ją rozpatrywać w połączeniu ze stosowaną techniką podatkową, a zwłaszcza z wyborem między bezpośrednim a pośrednim opodatkowaniem (na co wskazywano wyżej).

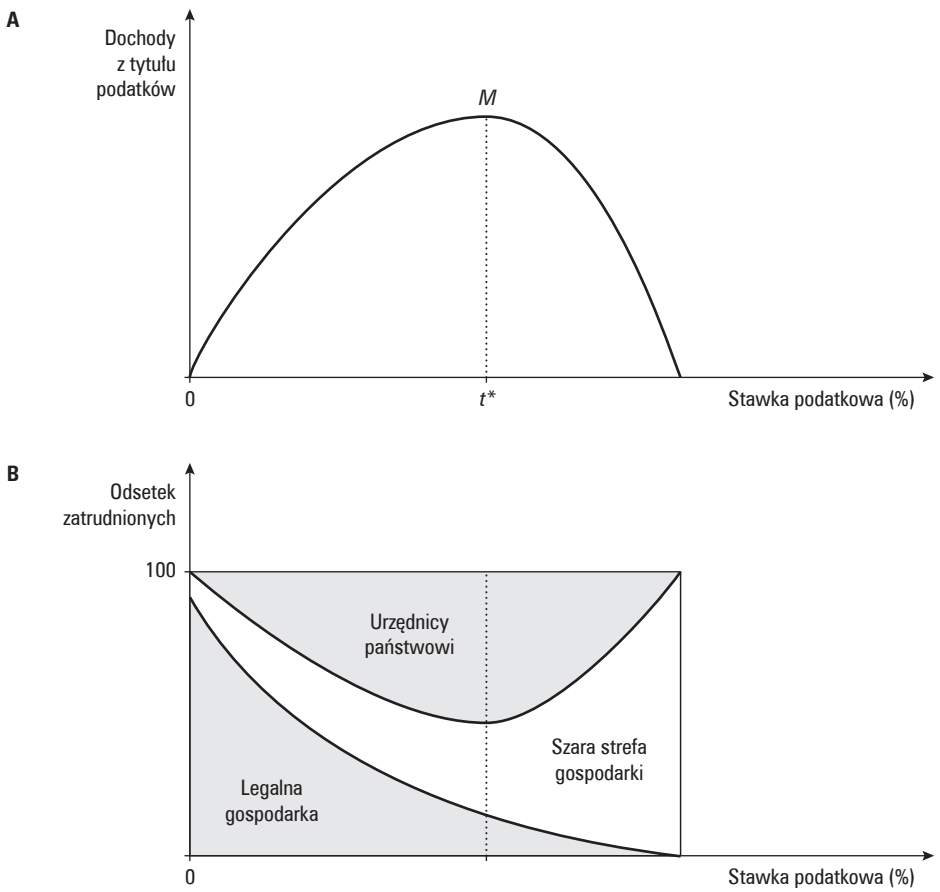
Siódma wytyczna postuluje konieczność uwzględnienia w pracach nad konstrukcją systemu podatkowego opcji skarbowości. Wyróżnia się następujące **opcje skarbowości** [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 458–518]:

- społeczna – wskazuje że w budowie systemu podatkowego należy kierować się zarówno przedmiotem opodatkowania, jak i indywidualną sytuacją podatnika;
- ekonomiczna – zwraca uwagę na moment pobrania podatku oraz konsekwencje techniczne i gospodarcze wynikające z poboru podatków;
- prawna – opiera się na wyborze techniki prawnej zastosowanej do podatku.

Opcje skarbowości wskazują na potrzebę rozważenia granic opodatkowania. W piśmiennictwie wskazuje się, że granice opodatkowania występują wtedy, gdy ciężar podatkowy ma taki wpływ na zachowanie podatnika, który niweczy efekt opodatkowania, lub też gdy opodatkowanie wywołuje efekty ekonomicznie niepożądane [Gomułowicz, 1995, s. 1]. Przekroczenie granicy opodatkowania może wywołać następujące efekty negatywne:

- brak rytmicznych i wystarczających dochodów budżetowych, przy czym tendencją jest ich spadek;
- ograniczenie lub zawieszanie działalności zarobkowej;
- naruszenie wyznaczonych celów gospodarczych i zahamowanie rozwoju gospodarczego;
- narastanie oporu przeciwko podatkom i poszukiwanie możliwości (legalnego lub nielegalnego) unikania opodatkowania.

Zasadnicze znaczenie dla konstrukcji systemu podatkowego ma koncepcja oparta na związkach między stawką podatkową a podstawą opodatkowania oraz kształtowaniem się dochodu podatkowego a wydajnością. Należy pamiętać, że stałe podnoszenie podatków bynajmniej nie wpływa na zwiększanie dochodów budżetowych. Na potwierdzenie tej tezy można przywołać **krzywą Laffera**, która przedstawia zależności między wysokością stopy podatkowej a wielkością wpływów podatkowych do budżetu państwa, sformułowaną przez A.B. Laffera [Laffer, Miles, 1982] (por. rys. 4.5A).



Rysunek 4.5. Krzywa Laffera oraz ekspansja państwa i szarej strefy

Źródło: na podstawie pracy: Blankart [2001, s. 247].

Kształt krzywej Laffera determinują skrajne stopy podatkowe: 0 i 100%. Gdyby wysokość stopy podatkowej wynosiła 0%, wówczas wpływy państwa też wy-

nosiłyby zero. Wpływy budżetowe będą jednak zerowe także przy stopie podatkowej równej 100%. Przy stawce 0% ludzie mogą zatrzymać 100% uzyskanych przez siebie dochodów. Nie ma więc żadnej różnicy między wynagrodzeniem a dochodem po opodatkowaniu. Nie istnieją rządowe bariery dla rozwoju przedsiębiorczości. W przypadku zerowej stawki, państwo nie ma jednak żadnych przychodów. Gospodarka znajduje się w stanie anarchii. Natomiast gdy stawka podatkowa wynosi 100%, wówczas w gospodarce pieniężnej ustaje cała produkcja z wyjątkiem tej, którą można wymienić w barterze. Logiczne jest, że nikt nie podejmie pracy, jeśli cały wypracowany dochód pochłonie podatek. W związku z tym, że zanikają sytuacje, przy których pobierany jest podatek, rząd traci możliwość uzyskiwania przychodów [Dylewski, Filipiak, Szewczuk, 2004, s. 331].

Można powiedzieć, że zawsze istnieją dwa poziomy opodatkowania przynoszące państwu ten sam przychód, jeden przy najwyższym, drugi przy najniższym poziomie produktu narodowego. Z racji tego celem powinno być osiągnięcie dokładnie takiego punktu, w którym wysokość opodatkowania jest optymalna, czyli punktu, w którym dochód spadnie zarówno gdy obniżymy, jak i gdy podwyższymy podatki [zob. Gwiazdowski, 1999, s. 43]. Przy niskich stawkach podatkowych dochody państwa rosną, a niewielki ciężar podatkowy oddziałuje na wzrost aktywności gospodarczej. W miarę podnoszenia stawek dochody z tytułu podatków dalej rosną, ale coraz wolniej, aż do punktu (t^*, M), gdzie osiągają maksimum, po przekroczeniu którego następuje spadek tych dochodów. Oznacza to, że dalszy wzrost stawki podatkowej będzie wywoływać ograniczenie działalności, a co za tym idzie – spadek wpływów budżetowych. Nasila się też zjawisko ucieczki przed podatkiem. W krańcowym przypadku – przy stopie podatkowej 100% – dochody państwa zupełnie zanikną. Co ciekawe, wysokość przychodów w punkcie M_1 jest taka sama, jak w punkcie M_2. Interpretacja ekonomiczna wskazanych punktów jest odmienna, tak jak i skutki dla gospodarki. Obniżka stopy podatkowej (punkt M_1) spowoduje, co prawda, zmniejszenie dochodów państwa w związku z obniżką podatków, ale wzrośnie produkcja. Podwyżka stopy podatkowej (punkt M_2) spowoduje taką samą redukcję wpływów budżetowych na skutek zmniejszenia produkcji, co jest niekorzystne dla gospodarki [Gwiazdowski, 1999, s. 43; Szołno-Koguc, 2000, s. 51–52; Blankart, 2001, s. 247].

W 1983 r. ekonomiści B.S. Frey i H. Weck odkryli związek występujący między krzywą Laffera a szarą strefą. Zależność tę przedstawia część B rysunku 4.5. Autorzy rozróżnili trzy sfery podmiotów: legalnej gospodarki, nielegalnej gospodarki oraz aparatu państwowego. Niskie stawki podatkowe sprzyjają prowadzeniu przez podmioty działalności w sferze legalnej gospodarki. W mia-

rę wzrostu stawki podatkowej rosną jednak dochody budżetowe oraz popyt na urzędników zgłaszany przez państwo. Nowe miejsca pracy, tworzone w służbie publicznej w celu badania legalności prowadzonej przez podmioty działalności, obsadzane są pracownikami z legalnej sfery gospodarki. Efektem tych działań jest przechodzenie podmiotów do szarej strefy. W ten sposób osiągnięty zostaje punkt (t^*, M) na krzywej Laffera, co oznacza osiąganie optymalnych dochodów budżetowych oraz największego zatrudnienia w sektorze publicznym. Dalsze podwyższanie stawki podatkowej powoduje zwiększony odpływ podmiotów do szarej strefy oraz zwolnienia urzędników. Końcowym (teoretycznym) etapem jest działalność wszystkich podmiotów w szarej strefie, co doprowadzi do kryzysu państwowego [Blankart, , s. 247–248].

Jak z powyższych rozważań wynika, sprawa konstrukcji systemu podatkowego nie jest prosta. Mając skonstruowany system nie wolno zapomnieć o organizacji administracji skarbowej, która powinna zapewnić sprawny i rzetelny pobór podatków. Administracja nie powinna być nadmiernie rozbudowana, ale jej funkcjonowanie powinno być sprawne i rzetelne. Konieczne staje się więc zapewnienie odpowiedniego poziomu kształcenia oraz stworzenie systemu selekcji pracowników aparatu skarbowego w celu zapewnienia właściwego poziomu kwalifikacji.

4.5. Systematyka i ewolucja niepodatkowych danin publicznych

Dochody niepodatkowe (zwane również niepodatkowymi daninami publicznymi lub niepodatkowymi środkami publicznymi) są uzyskiwane dzięki wszelkim instrumentom prawnofinansowym poza podatkami. Istnieje możliwość uzyskiwania ich zarówno na szczeblu centralnym (rządowym), jak i samorządowym. Dochody niepodatkowe są instrumentami o dużej rozmaitości, zmienności konstrukcji, jak również występują w różnorodnych formach prawnych [Ruśkowski (red.), 2000, s. 198–199].

Należy podkreślić, że **niepodatkowe środki publiczne** różnią się od podatków przede wszystkim tymi cechami, które są zbieżne z podstawowymi cechami podatku [Wójtowicz (red.), 2008, s. 285–286]:

- są świadczeniem pieniężnym na rzecz podmiotu publicznego (państwa lub samorządu);

- ustalane są przez podmiot publiczny;
- prawnym źródłem ich funkcjonowania jest ustawa;
- są świadczeniem bezzwrotnym i przymusowym.

W odróżnieniu od podatku jest to zatem świadczenie na rzecz podmiotu publicznego, które wiąże się z koniecznością wykonania przez ten podmiot konkretnego świadczenia na rzecz uiszczającego to świadczenie pieniężne.

Podstawowym kryterium podziału dochodów niepodatkowych jest cel, dla którego są one pobierane. Stąd też dochody te dzieli się na:

1) **fiskalne**, czyli pobierane w celu tworzenia publicznych zasobów pieniężnych służących realizacji różnorodnych zadań przez organy publiczne różnych szczebli (rządowego i samorządowego);

2) **pozafiskalne**, czyli pobierane w celu oddziaływania na różne dziedziny życia społecznego i gospodarczego oraz w celu kształtowania pożądanych postaw podmiotów ponoszących te obciążenia.

Z uwagi na prawny charakter dochody niepodatkowe podzielić można na [Ruśkowski (red.), 2000, s. 199–200]:

- **bezzwrotne** (wpłacone do budżetu nie podlegają zwrotowi) i **zwrotne** (podlegają zwrotowi w określonym umownym terminie, np. lokaty);
- **odpłatne** (odpłatność często związana z wykonaniem konkretnych czynności, np. opłaty) i **nieodpłatne** (związane są z obowiązkiem lub sytuacją, która powoduje konieczność ich uiszczenia, np. wpłaty);
- **obowiązkowe** (związane z istnieniem prawnego obowiązku regulowania różnych świadczeń pieniężnych) i **dobrowolne** (zazwyczaj oparte na stanowionym prawie kształtującym zasady ich dokonywania, np. dobrowolne wpłaty);
- **ogólne** i **indywidualne**.

W obecnym systemie najczęściej spotykane niepodatkowe środki publiczne występują w budżecie jako:

1) opłaty;
2) obowiązkowe wpłaty do budżetu, czyli:
   – dochody nieopodatkowane;
   – wpłaty jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub zależnych;
3) dochody z tytułu dokonywanych operacji finansowych oraz posiadanego mienia;
4) środki zagraniczne;
5) wpłaty o charakterze sanacyjnym;

6) wpływy z ceł;
7) daniny obciążające płace.

Charakter **opłat** związany jest ze świadczeniem za określone działania organów państwa i samorządu terytorialnego. Celem poboru opłaty jest częściowy lub całkowity zwrot kosztów tego działania. Można wskazać, że wyróżnia się [Denek, Sobiech, Wolniak, 2005, s. 137]:

1) opłaty za:
   – czynności organów administracji rządowej i samorządowej;
   – usługi podmiotów gospodarki publicznej;
   – korzystanie z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną;
2) opłaty adiacenckie (zwane też dopłatami).

Ważną klasyfikacją opłat jest ich podział na opłaty za czynności administracji rządowej (państwowej) i administracji samorządowej. Specyfika tego podziału wskazuje na źródło dochodów (budżet państwa lub budżet danej JST). Oznacza to, że otrzymuje ją ten organ publiczny, który jest odpowiedzialny za wykonanie danej usługi lub czynności.

Dochody nieopodatkowane ujęte w budżecie stanowią dochody, które nie są uzyskiwane w drodze stanowienia podatków. Zgodnie z ufp zaliczamy do nich: wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, wpłaty z tytułu dywidendy, wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego, dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej.

Do **wpłat jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub zależnych** należy zaliczyć [rozdz. 3 ufp]:

- wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych;
- dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- obowiązkowe wpłaty do budżetu JST nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego, ustalone na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący JST postanowi inaczej.

Dochody z tytułu dokonywanych operacji finansowych oraz posiadanego mienia powstają w wyniku operacji na posiadanym mieniu oraz okresowo wolnych środkach finansowych. Należy zaliczyć do nich:

- dochody z najmu i dzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, dotyczące składników majątkowych Skarbu Państwa, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;

- odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych lub organów władzy publicznej, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- odsetki od lokat terminowych ustanowionych ze środków zgromadzonych na centralnym rachunku bieżącym budżetu państwa;
- odsetki od udzielonych z budżetu państwa pożyczek krajowych i zagranicznych;
- spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz Skarbu Państwa;
- dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- odsetki wykupywane przez nabywców obligacji skarbowych lub nadwyżka wynikająca z różnicy między ceną emisyjną a wartością nominalną zbywanych obligacji skarbowych.

Środki zagraniczne zostały jasno zdefiniowane w art.5 ufp jako środki publiczne. Mają one jednak charakter niepodatkowy, powstają w efekcie sankcji nałożonych na podmioty (osoby prawne i fizyczne), a wpłacane do budżetu jako obowiązkowe wpłaty państw członków UE lub też jako daniny publiczne. Ich wpływ do budżetu państwa ma charakter transferu z budżetu UE. Należą do nich:

- dochody określone w ustawach lub umowach międzynarodowych;
- środki europejskie i niektóre inne środki zagraniczne, po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa.

Do dochodów niepodatkowych zalicza się również **wpłaty o charakterze sanacyjnym**: grzywny, mandaty i inne kary pieniężne. Są one adresowane podmiotowo (do konkretnych osób lub przedsiębiorstw, a wymierzane w konkretnych sprawach przez powołane do tego organy). Mają charakter sankcji za naruszenie obowiązującego prawa [Osiatyński, 2006, s. 97].

Cło ma charakter podatku obrotowego dopuszczającego towary i usługi do obrotu na danym terytorium. Jest zatem pewnego rodzaju usługą, w wyniku której powstaje konkretna decyzja. Ma ono charakter zarówno fiskalny, protekcjonistyczny (ochrona rynku), jak i cenotwórczy [Osiatyński, 2006, s. 111; Dylewski, Filipiak, Szewczuk, 2004, s. 338]. Cła mogą również wpływać na pobudzenie postępu technicznego i zwiększenie innowacyjności gospodarki. Niskie stawki celne na dobra inwestycyjne stanowią bowiem bodziec do szybkich zmian w gospodarce.

Cła mogą być stanowione jako [Fedorowicz, 1998, s. 124–127]:

- administracyjne zakazy wywozu lub przywozu, które mogą być stosowane z rożnych względów, np. społecznych, ochrony rynku;

- normy jakościowe i bezpieczeństwa – są przestrzegane często tylko w stosunku do towarów i produktów importowanych, natomiast normy te są łagodzone na własnym obszarze celnym;
- opłaty specjalne lub wyrównawcze stosowane wówczas, gdy towar importowany ma zbyt niską cenę i może stanowić konkurencję dla towarów miejscowych, wytwarzanych na terytorium danego kraju.

Daniny obciążające płace, zwane często parapodatkami, stanowią znaczące obciążenie przedsiębiorstw i osób fizycznych. Mają one cechy podatku, ale związane są z konkretnym świadczeniem wypłacanym przez instytucje sektora publicznego, związane z zabezpieczeniem społecznym. W szczególności dotyczą gromadzenia środków w związku z koniecznością ponoszenia wydatków na cele emerytalne, rentowe, wypłatę świadczeń związanych z chorobą i macierzyństwem czy też wystąpienia wypadku lub śmierci. Tabela 4.2 prezentuje obowiązkowe obciążenia osób fizycznych oraz pracodawców w związku z ustawowym obowiązkiem parapodatkowym.

Tabela 4.2. Obowiązkowe obciążenia osób fizycznych oraz pracodawców parapodatkami (w %)

Wyszczególnienie	Płatnik składek (pracodawca)	Pracownik	Suma obciążeń
Ubezpieczenia emerytalne	9,76	9,76	19,52
Ubezpieczenia rentowe	6,50	1,50	8,00
Ubezpieczenia chorobowe	0,00	2,45	2,45
Ubezpieczenia wypadkowe	0,67–3,86[a]	0,00	0,67–3,86

[a] Płatnicy składek sami muszą ustalić jej wysokość na kolejny rok składkowy. Jej wysokość zależy od grup działalności i kategorii ryzyka do którego należy dana działalność.

Źródło: opracowanie własne.

Ponadto pracodawcy odprowadzają: składkę na Fundusz Pracy, która od 1 stycznia 1999 r. wynosi 2,45% podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, składkę na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, która wynosi od 1 stycznia 2006 r. 0,1% podstawy wymiaru, oraz składkę na ubezpieczenie zdrowotne, która od 1 stycznia 2007 r. wynosi 9% podstawy wymiaru.

Należy pamiętać, że środki publiczne stanowią przejętą z mocy prawa część dochodów obywateli i podmiotów gospodarczych (przedsiębiorstw), które są alokowane w związku z realizacją zadań publicznych.

4.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

1. Wykaż różnice między dochodami publicznymi a środkami publicznymi.
2. Jakie wyróżnia się rodzaje dochodów publicznych?
3. Jakie środki finansowe stanowią daniny publiczne?
4. Jakie cechy charakterystyczne wyróżniają środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej spośród środków publicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych?
5. Z jakimi zadaniami realizowanymi przez państwo w ujęciu ogólnym związane jest występowanie kategorii środków publicznych?
6. Jak można rozumieć pojęcie podatku?
7. Przeprowadź analizę pojęcia podatku, wykaż różnice w podejściu ordynacji podatkowej i poglądów reprezentowanych w literaturze przedmiotu,
8. Jakie znasz cechy podatku? Wymień i opisz je.
9. Czym różni się skala podatkowa od progów podatkowych?
10. Czym różni się skala progresywna od skali degresywnej?
11. Wymień i opisz elementy techniki podatkowej.
12. Wskaż, jakimi wytycznymi powinni kierować się specjaliści, którym zlecono konstrukcję systemu podatkowego?
13. Wymień i omów zasady podatkowe.
14. Jakie znasz opcje skarbowości? Do czego służą te opcje i przez kogo są one ustalane?
15. Omów zależności między wysokością stóp podatkowych a wielkością wpływów podatkowych do budżetu państwa.
16. Jakie znasz rodzaje dochodów niepodatkowych?
17. Czym różni się opłata od podatku?

4.7. Studia przypadków

Przypadek 1

Przeprowadź analizę skutków wprowadzenia zmian podatkowych w polskim systemie podatkowym. Zapoznaj się z aktualnymi przepisami dotyczącymi zasad konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych (w szczególności ze stawką, progami podatkowymi, kwotą wolną od opodatkowania). Zmiana polega na:

a) wprowadzeniu trzeciego progu podatkowego w wysokości 50% od nadwyżki osiągniętego dochodu ponad 171 056 zł;

b) jakie skutki dla gospodarstw domowych i gospodarki miałoby wprowadzenie podatku liniowego na poziomie 20% w podatku dochodowym od osób fizycznych?

Proszę uwzględnić różną zamożność poszczególnych grup społecznych. Analizę dla wariantu (a) proszę przeprowadzić w poniższej tabeli.

Ludzie niezarobkujący	Emeryci	Podatnicy średniozamożni, których dochody mieszczą się w:		Podatnicy zaliczani do projektowanego III progu podatkowego
		I progu podatkowym	II progu podatkowym	

Analizę dla wariantu (b) proszę przeprowadzić w poniższej tabeli.

Konsekwencje społeczne (gospodarstwa domowe)	Konsekwencje gospodarcze (gospodarka)

Przypadek 2

Zapoznaj się z obowiązującą ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych. Wskaż na jej podstawie instrumenty legalnego obniżania danin publicznych, którymi obciążone są przedsiębiorstwa.

Przypadek 3

Poniższe zestawienie prezentuje zasady, którymi powinien charakteryzować się sprawny system podatkowy. Znając definicje poniższych pojęć, wskaż nieprawidłowości ich funkcjonowania, wyraź swoją opinię, jak we współczesnym systemie podatkowym powinny funkcjonować.

Zasada	Dysfunkcje	Opinia w sprawie pożądanego funkcjonowania
Ekonomicznej efektywności		
Łatwości administrowania		
Elastyczności		
Politycznej odpowiedzialności		
Sprawiedliwości		

Przypadek 4

W jaki sposób takie zjawiska, jak: starzenie się społeczeństwa, globalizacja, kryzys gospodarczy, nierównowaga finansów publicznych, wzrost zadłużenia sektora publicznego, wzrost kosztów opieki medycznej, wzrost poziomu bezrobocia, oddziałują

lub będą oddziaływać na kształtowanie dochodów budżetu państwa? Wskaż społeczno-gospodarcze, gospodarcze i polityczne ograniczenia w tym zakresie.

Przypadek 5

Omów zależność między powstawaniem szarej strefy a wysokością stopy podatkowej. Co zyska, a co może stracić państwo, zwiększając stawkę podatkową? Jak zwiększenie stawki podatkowej wpłynie na liczebność administracji skarbowej? Określ granice skłonności obywateli do akceptacji wzrastających obciążeń podatkowych.

Przypadek 6

Przeczytaj raz jeszcze tekst podany w przypadku 6 (rozdz. 1). Na podstawie analizy tekstu zastanów się, jaka powinna być reakcja rządu Grecji, aby wykorzystując instrumenty podatkowe pobudzić napływ turystów, zwiększyć wydatki inwestycyjne lokalnych przedsiębiorców i złagodzić skutki kryzysu finansowego?

5 Procesy decyzyjne w sektorze publicznym

5.1. Procedura planowania, uchwalania i wykonywania budżetu państwa

Pod względem materialnym **planowanie budżetowe** obejmuje prognozowanie wielkości dochodów budżetowych oraz ustalenie limitów wydatków publicznych i ewentualnie wielkości deficytu lub nadwyżki budżetowej. Natomiast z formalnego punktu widzenia planowanie budżetowe to czynności polegające na opracowaniu projektu ustawy budżetowej wraz z uzasadnieniem oraz na uchwalaniu tego projektu przez rząd [Kosikowski, 2001, s. 225].

Ustawa budżetowa, obok Konstytucji, jest jedną z najważniejszych ustaw w polskim systemie prawnym. To na niej oparta jest prowadzona przez państwo polityka społeczno-gospodarcza i realizacja zadań zapewniających wzrost i rozwój gospodarczy państwa, a także jednostek niższego szczebla.

Procedura uchwalania budżetu państwa jest bardzo ściśle określona w przepisach prawa. Wskazane są w nich szczegółowe kompetencje poszczególnych organów, a także ramy prawne określonych czynności. Do aktów prawnych odnoszących się do procedury uchwalenia budżetu zaliczyć należy:

1) Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.;
2) Ustawę z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych;
3) Uchwałę Sejmu Rzeczypospolitej z 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej;
4) Uchwałę Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z 23 listopada 1990 r. – Regulamin Senatu.

Zgodnie z zapisami prawa, projekt budżetu przygotowuje Minister Finansów na podstawie preliminarzy wydatków przekazanych mu przez poszczególnych dysponentów części budżetowych, przy uwzględnieniu kierunków działań zawartych w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa. Zaakceptowany przez wszystkich ministrów projekt budżetu, Minister Finansów przedstawia Sejmowi w tzw. *exposé*, w którym informuje posłów m.in. o:

1) głównych celach polityki społecznej i gospodarczej;
2) założeniach makroekonomicznych, dotyczących prognozy m.in:
   a) produktu krajowego brutto;
   b) poziomu cen towarów i usług konsumpcyjnych;
   c) kursu walutowego;
   d) przeciętnego wynagrodzenia brutto w gospodarce narodowej;
   e) poziomu zatrudnienia i bezrobocia;
   f) salda obrotów bieżących;
3) kierunkach polityki fiskalnej;
4) przewidywanych dochodach i wydatkach, nadwyżce lub deficycie oraz długu sektora finansów publicznych.

Sejm uchwala budżet państwa na rok budżetowy w formie ustawy budżetowej. W wyjątkowych przypadkach dochody i wydatki państwa w okresie krótszym niż rok może określać ustawa o prowizorium budżetowym. Jeżeli jednak na dzień rozpoczęcia roku budżetowego nie będzie uchwalona ani ustawa budżetowa, ani ustawa o prowizorium budżetowym, wówczas Rada Ministrów prowadzi gospodarkę finansową na podstawie przedłożonego projektu ustawy (zob. tab. 5.1).

Pierwsze czytanie projektu budżetu[1] odbywa się na posiedzeniu plenarnym Sejmu, podczas którego mogą być zgłaszane pytania posłów dotyczące projektu. Następnie projekt jest kierowany do komisji sejmowych, gdzie po zakończeniu prac każda komisja ustala wspólne stanowisko w sprawie danego projektu ustawy i przedstawia go w formie sprawozdania, wnioskując o przyjęcie projektu bez poprawek, z określonymi poprawkami lub o odrzucenie projektu. W sprawozdaniu, po pisemnym zgłoszeniu, zamieszcza się również wnioski i propozycje poprawek odrzuconych przez komisje, które stają się później

[1] Procedurę uchwalania budżetu opracowano na podstawie: http://biurose.sejm.gov.pl, http://opis.sejm.gov.pl/pl/procesustawodawczy.php, http://edukacja.sejm.gov.pl/sejm-i-poslowie/proces-ustawodawczy/opisowo.html oraz http://www.sejm.gov.pl/prawo/regulamin/regsejm.htm (dostęp 15.01.2014 r.).

przedmiotem obrad jako wnioski mniejszości. Na tym etapie może jednak już zostać złożony wniosek o odrzucenie projektu w całości.

Tabela 5.1. Procedura uchwalania budżetu państwa

Termin		Organ	Czynność	
Do 30 września		Rada Ministrów	Przekazanie projektu budżetu do Sejmu	
Maksymalnie 4 miesiące, najpóźniej do 31 stycznia		Sejm	Trzy czytania budżetu	
	Maksymalnie 20 dni	Senat	Czytanie budżetu – jeden raz	
			Naniesienie poprawek	Nienaniesienie poprawek
			Projekt wraca do Sejmu	Projekt trafia do podpisu do Prezydenta
			Z Sejmu nie wraca już do Senatu, tylko trafia do Prezydenta	
	Maksymalnie 7 dni	Prezydent	Nie ma prawa weta. Musi podpisać ustawę budżetową, bądź odesłać ją do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie jej zgodności z Konstytucją	
	2 miesiące od otrzymania	Trybunał Konstytucyjny	Opcjonalnie na wniosek prezydenta	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Konstytucji RP.

Drugie czytanie odbywa się na posiedzeniu Sejmu i obejmuje przedstawienie sprawozdania komisji o projekcie ustawy, a w dalszej kolejności przeprowadzenie debaty, w czasie której mogą być nanoszone kolejne poprawki i wnioski zgłaszane do czasu zakończenia drugiego czytania. Jeżeli tak się stanie, projekt zostaje ponownie skierowany do komisji, która je rozpatruje, ocenia i przedstawia Sejmowi dodatkowe sprawozdanie, w którym wnosi o ich przyjęcie lub odrzucenie. Natomiast, jeśli projekt nie został skierowany powtórnie do komisji, może odbyć się niezwłocznie trzecie czytanie.

Podczas **trzeciego czytania** następuje przedstawienie przez posła sprawozdawcę poprawek lub wniosków przedstawionych podczas drugiego czytania. Następnie posłowie głosują w odpowiednim porządku nad zgłoszonymi wnioskami i poprawkami, przyjmując je lub odrzucając. Na początku odbywa się gło-

sowanie nad ewentualnym wnioskiem o odrzucenie projektu w całości, potem nad poprawkami do poszczególnych artykułów, a w końcu nad projektem w całości, w brzmieniu zaproponowanym przez komisje, wraz ze zmianami wynikającymi z przegłosowanych poprawek[2].

Następnie Marszałek Sejmu przekazuje uchwaloną przez Sejm ustawę[3] do Senatu. Jeżeli Senat podejmie w terminie uchwałę zawierającą poprawki do ustawy uchwalonej przez Sejm lub odrzucającą ustawę w całości, jest ona kierowana przez Marszałka Sejmu pod obrady komisji, która wcześniej zajmowała się pracami nad tą ustawą. Komisja dyskutuje nad stanowiskiem Senatu i przedstawia sprawozdanie, w którym wnioskuje o przyjęcie senackich poprawek w całości lub części bądź też ich odrzucenie.

Sejm może odrzucić zarówno poprawki Senatu, jak i wniosek o odrzucenie ustawy, bezwzględną większością głosów[4], w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów. Jeżeli jednak nie będzie takiej większości, ostateczny tekst ustawy będzie zawierał treść uwzględniającą poprawki Senatu. Natomiast w przypadku głosowania uchwały Senatu o odrzucenie ustawy, brak większości bezwzględnej będzie oznaczał, że ustawa upadła i nie stanie się obowiązującym prawem.

Po rozpatrzeniu stanowiska Senatu, Marszałek Sejmu przekazuje ustawę do podpisu Prezydentowi RP.

Równolegle z pracą w Parlamencie, dysponenci części budżetowych, w terminie do 25 października, przekazują informacje o wstępnych kwotach przyjętych przez Radę Ministrów w projekcie ustawy budżetowej, dotyczących:

- dochodów i wydatków, w tym wynagrodzeń – jednostkom podległym, które są zobowiązane do 1 grudnia opracować i przekazać właściwym dysponentom części budżetowych projekty swoich planów finansowych na następny rok budżetowy, zgodne z projektem ustawy budżetowej;
- dotacji na zadania z zakresu administracji rządowej, zadania inspekcji i straży, dotacji na realizację zadań własnych oraz o kwotach dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej – jednostkom samorządu terytorialnego (JST);

[2] Uchwalenie przez Sejm zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów (liczba głosów „za" jest większa niż „przeciw").

[3] W tym momencie projekt stał się już ustawą, mimo że jeszcze nie jest ona obowiązującym aktem prawnym.

[4] Liczba głosów „za" jest większa niż suma „przeciw" i „wstrzymujących się".

- środków na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, dla których zarządy województw są instytucją zarządzającą lub pośredniczącą – zarządom województw.

Ostateczne kwoty przekazywane są w terminie 21 dni od dnia uchwalenia budżetu.

W trakcie prac nad budżetem zarówno posłowie, jak i senatorowie, mogą nanosić różnego rodzaju poprawki do projektu budżetu, pod warunkiem jednak, że nie wolno im zwiększyć zaplanowanego przez Radę Ministrów deficytu budżetowego.

Jeżeli w ciągu 4 miesięcy od dnia przedłożenia Sejmowi projektu ustawy budżetowej nie zostanie ona przedstawiona Prezydentowi do podpisu, może on w ciągu 14 dni zarządzić skrócenie kadencji Sejmu.

Wykonanie ustawy budżetowej podlega kontroli Sejmu. Minister Finansów przedstawia sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu i Najwyższej Izbie Kontroli informację o przebiegu wykonania ustawy budżetowej za pierwsze półrocze, w terminie do 10 września danego roku. Natomiast roczne sprawozdanie, wraz z informacją o stanie zadłużenia państwa, Rada Ministrów przedstawia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli w terminie do 31 maja roku następnego. Sejm rozpatruje przedłożone sprawozdanie i po zapoznaniu się z opinią Najwyższej Izby Kontroli podejmuje, w ciągu 90 dni od dnia przedłożenia Sejmowi sprawozdania, uchwałę o udzieleniu lub o odmowie udzielenia Radzie Ministrów absolutorium.

5.2. Budżet krajowy a budżet unijny

Budżet państwa jest rocznym planem finansowym ogółu dochodów i wydatków publicznych, ujętych w sposób szczegółowy, jawny i przejrzysty w ustawie budżetowej, opracowywanej i uchwalanej oraz kontrolowanej według odrębnej procedury. Budżet państwa jako akt prawny nie jest jednorodny. Po stronie dochodów jego postanowienia stanowią prognozy ich wielkości, natomiast po stronie wydatków stanowią nieprzekraczalny limit [Kosikowski, 2001, s. 203].

Współczesny budżet jest podstawową instytucją finansów publicznych i prawa finansowego. Pełni doniosłą rolę społeczno-ekonomiczną, rozdzielając w większości krajów blisko połowę wypracowanego w państwie produktu kra-

jowego brutto. Ma również duże znaczenie polityczne, ustrojowe, jest bowiem ściśle związany z funkcjami państwa i organów publicznych – organów władzy i administracji publicznej. W związku z tak szerokimi funkcjami pojęcie budżetu ma wiele znaczeń – znaczenie ekonomiczne, prawne i polityczne. Budżet jest jednocześnie zasobem środków pieniężnych, planem, aktem prawnym oraz aktem decyzji politycznej [Chojna-Duch, 2000, s. 56].

Kwestie dotyczące spraw budżetowych zostały szczegółowo uregulowane w ustawie o finansach publicznych (ufp). Z zapisów w niej zawartych wynika, że ustawa budżetowa składa się z:

1) budżetu państwa;
2) załączników;
3) obowiązkowych postanowień.

Budżet państwa natomiast określa m.in.:

- łączną kwotę prognozowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa;
- łączną kwotę planowanych wydatków budżetu państwa;
- kwotę planowanego deficytu budżetu państwa wraz ze źródłami jego pokrycia;
- łączną kwotę prognozowanych dochodów budżetu środków europejskich;
- łączną kwotę planowanych wydatków budżetu środków europejskich;
- wynik budżetu środków europejskich;
- łączną kwotę planowanych przychodów budżetu państwa;
- łączną kwotę planowanych rozchodów budżetu państwa;
- planowane saldo przychodów[5] i rozchodów budżetu państwa;
- limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych.

Za wykonanie (identycznie jak za projekt) budżetu odpowiada Rada Ministrów.

W toku wykonywania budżetu państwa obowiązują następujące zasady gospodarki finansowej:

1) ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu państwa następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów;
2) pełna realizacja zadań następuje w terminach określonych przepisami i harmonogramem;

[5] Ustawa budżetowa nie może przewidywać pokrywania deficytu budżetowego przez zaciąganie zobowiązania w centralnym banku państwa (NBP).

3) dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów; wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa są dokonywane przed innymi wydatkami budżetu państwa;

4) zlecanie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty, z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych.

W budżecie państwa tworzy się rezerwę ogólną nie wyższą niż 0,2% wydatków budżetu. Mogą być także tworzone rezerwy celowe, wynoszące maksymalnie 5% wydatków budżetu. Rezerwy te mogą być związane z wydatkami:

- których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej;
- których realizacja jest uwarunkowana zaciągnięciem kredytu w międzynarodowej instytucji finansowej lub pozyskaniem środków z innych źródeł;
- związane z realizacją programów współfinansowanych z udziałem środków europejskich;
- gdy odrębne ustawy tak stanowią.

W załącznikach do ustawy budżetowej zamieszcza się także m.in.:

1) plany finansowe:
   a) agencji wykonawczych;
   b) instytucji gospodarki budżetowej;
   c) państwowych funduszy celowych;
   d) państwowych osób prawnych;
2) wykazy:
   a) jednostek otrzymujących dotacje podmiotowe i celowe oraz kwoty dotacji współfinansujących programy z udziałem środków europejskich;
   b) wieloletnich limitów zobowiązań w kolejnych latach realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich, wraz z wykazem wieloletnich limitów wydatków realizowanych w ich ramach;
3) zestawienie programów wieloletnich w układzie zadaniowym;
4) zestawienie zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych JST odrębnymi ustawami;
5) zakres i kwoty dotacji przedmiotowych i podmiotowych;
6) plan przychodów i rozchodów budżetu państwa.

Dochody i wydatki budżetowe ujmowane są w budżecie zgodnie z obowiązującymi zasadami i przepisami. Dochody ujmowane są według źródeł dochodów, a także części i działów klasyfikacji budżetowej, natomiast wydatki w podziale na części, działy i rozdziały oraz grupy wydatków, z wyodrębnieniem wydatków przeznaczonych na realizację poszczególnych programów współfinansowanych z udziałem środków europejskich oraz innych bezzwrotnych.

Ustawa o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009…] wprowadziła również pojęcie **budżetu środków europejskich**, który – zgodnie z jej brzmieniem – jest rocznym planem dochodów i podlegających refundacji wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, z wyłączeniem środków przeznaczonych na realizację projektów pomocy technicznej oraz środków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji.

W budżecie środków europejskich ujmuje się:

1) dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich;

2) wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji;

3) rezerwę celową na ww. wydatki.

Różnica między dochodami a wydatkami budżetu środków europejskich stanowi odpowiednio nadwyżkę albo deficyt budżetu środków europejskich, które nie są wliczane do deficytu albo nadwyżki budżetu państwa, ale deficyt tego budżetu jest finansowany w ramach potrzeb pożyczkowych budżetu państwa. Nadwyżka natomiast jest źródłem spłaty zobowiązań budżetu państwa, które zostały zaciągnięte na pokrycie deficytu budżetu środków europejskich.

Dochody budżetu środków europejskich ujmuje się w ustawie budżetowej według części klasyfikacji budżetowej oraz programów finansowanych z udziałem środków europejskich. Wydatki natomiast – w podziale na części i działy klasyfikacji, a także programy finansowane z udziałem środków europejskich w ramach części i działów klasyfikacji wydatków.

5.3. Deficyt budżetowy i jego klasyfikacja

Deficyt budżetowy to różnica między dochodami budżetu państwa a wydatkami odnotowanymi w danym roku. Bardziej precyzyjnie powinno się jednak mówić o wyniku budżetu. Jeżeli bowiem wydatki przekraczają dochody, występuje deficyt budżetowy, natomiast jeżeli dochody przekraczają wydatki – występuje nadwyżka. Szerszą miarą tego zjawiska jest wynik sektora finansów publicznych, obejmujący – poza wynikiem budżetu państwa – również wynik budżetów władz samorządowych.

Deficyt budżetowy jest jednym z podstawowych kryteriów oceny polityki fiskalnej państwa. Jego wysoki poziom oznacza najczęściej konieczność wydania dużej liczby obligacji skarbowych, co sprawia, że rośnie ich oprocentowanie. Kredytowanie państwa zmniejsza dla kredytodawcy atrakcyjność innych rodzajów kredytów, co powoduje wzrost kosztów kredytu w całej gospodarce, skutkujący wolniejszym jej rozwojem. Jest to tzw. **efekt wypychania**.

W literaturze przedmiotu rozróżnia się trzy **typy deficytów** [Wójtowicz, 2011, s. 136]:

1) **deficyty rzeczywiste** – będące faktyczną różnicą między wydatkami a dochodami w danym okresie;

2) **deficyty strukturalne** – będące wartościami hipotetycznymi, powstającymi w warunkach, gdy dochody i wydatki realizowane są przy pełnym wykorzystaniu zdolności wytwórczych gospodarki;

3) **deficyty cykliczne** – będące rezultatem wpływu cyklu koniunkturalnego (recesji bądź ożywienia) na dochody i wydatki budżetowe w warunkach, gdy gospodarka nie funkcjonuje przy pełnym wykorzystaniu czynników wytwórczych; z reguły są rezultatem stosowania automatycznych stabilizatorów koniunktury.

Pojęcie deficytu budżetowego można również rozpatrywać w zależności od [Brzozowska i in., 2013, s. 130]:

- rodzaju budżetu, którego dotyczy – deficyt budżetu państwa, deficyt budżetu JST, deficyt budżetu środków europejskich; deficyt budżetu bieżącego, deficyt budżetu majątkowego;
- sektora, którego dotyczy – deficyt sektora rządowego, deficyt sektora samorządowego, deficyt sektora ubezpieczeń społecznych, deficyt sektora finansów publicznych;

- okresu, którego dotyczy – ocena *ex post* (deficyt wykonany) i ocena *ex ante* (deficyt planowany);
- rodzaju salda (deficytu) – deficyt pierwotny, deficyt konwencjonalny;
- uwzględniania wpływu inflacji – deficyt nominalny i deficyt realny.

Deficyt pierwotny to rodzaj salda informującego o tym, „*jak kształtowałoby się saldo budżetowe, gdyby nie zachodziła konieczność sfinansowania kosztów związanych z istniejącym długiem publicznym*", natomiast deficyt konwencjonalny określa „*zależność między kategorią deficytu i długu publicznego*" [Bitner i in., 2011, s. 137], uwzględnia zatem koszty obsługi długu.

Z uwagi na społeczno-ekonomiczne konsekwencje deficytu budżetowego i związanego z nim długu, wśród ekonomistów brak jest jednoznacznego podejścia do kwestii utrzymywania nierównowagi budżetowej[6], wynikającej z realizowania wyższych wydatków budżetowych w stosunku do osiąganych dochodów. Do najważniejszych i najczęściej wskazywanych przesłanek uzasadniających występowanie salda deficytowego wymienia się [Ostaszewski, 2010, s. 182, za: Brzozowska i in., 2013, s. 131]:

- konieczność stabilizowania wzrostu gospodarczego;
- niwelowanie negatywnych skutków zdarzeń nadzwyczajnych;
- sprawiedliwość międzypokoleniową – deficyt finansowany długiem pozwala na równomierne rozłożenie ciężaru finansowania wydatków na przyszłe pokolenia odnotowujące korzyści wynikające z tych wydatków.

Argumentom przemawiającym za utrzymywaniem salda deficytowego przeciwstawia się negatywne skutki, jakie wywołuje deficyt, wśród których wskazuje się na [Brzozowska i in., 2013, s. 131]:

1) inicjowanie procesów inflacyjnych lub ich przyspieszenie;
2) występowanie efektu „wypychania[7]";
3) zjawisko deficytów bliźniaczych[8];
4) zagrożenie wystąpieniem pułapki zadłużenia.

W literaturze przedmiotu zwraca się także uwagę, że niedostosowanie strumieni dochodów i wydatków budżetowych, skutkujące powstaniem deficytu budżetowego, może być wynikiem [*ibidem*, s. 132]:

- szybszej (od dynamiki wzrostu dochodów budżetowych) dynamiki wydatków, determinowanej wzrostem potrzeb wydatkowych budżetu;

[6] Szerzej zob. w pracy: Uryszek [2010, s. 20].

[7] Popyt na pieniądz, wynikający z potrzeby finansowania deficytu budżetowego, hamuje inwestycje, akumulując oszczędności prywatne.

[8] Rodzaj zależności między deficytem budżetowym a deficytem na rachunku obrotów bieżących.

- spadku dochodów budżetowych, przy utrzymaniu dotychczasowego poziomu wydatków;
- zwiększenia wydatków, przy jednoczesnym obniżeniu wpływów z danin publicznych.

Mając na uwadze dominujące grupy czynników, odpowiedzialne za powstawanie nierównowagi budżetowej przejawiającej się w postaci deficytu budżetowego, wymienić należy [*ibidem*, s. 133]:

1) wahania koniunktury, skutkujące spadkiem dochodów budżetowych;
2) czynniki strukturalne, obniżające wydajność podatków i kreujące wzrost potrzeb społecznych;
3) decyzje polityczne.

Deficyt budżetowy może wynikać z:

- nadmiernych wydatków budżetowych (militaryzacja gospodarki, rozbudowana administracja państwowa, inwestycje publiczne, transfery, wysokie koszty obsługi kosztu długu zagranicznego i wewnętrznego);
- zbyt niskich dochodów budżetowych, które z kolei mogą wynikać z niskiej stopy opodatkowania, mało skutecznego systemu ściągania podatków, czy też ze spadającego poziomu produkcji i dochodu narodowego; dlatego też deficyt jest z reguły większy w okresie recesji gospodarczej, gdy dochód narodowy spada i mniejszy w okresie ożywienia, kiedy dochód narodowy wykazuje znaczny wzrost;
- oczekiwań społeczeństwa, że państwo będzie spełniać funkcję gwaranta bezpieczeństwa socjalnego, finansując część konsumpcji mniej zamożnych grup społecznych;
- sposobu uchwalania budżetu w systemie parlamentarnym: różne siły społeczne są zainteresowane z jednej strony – minimalizacją podatków, z drugiej zaś – maksymalizacją wydatków, natomiast nikt nie jest zainteresowany równoważeniem dochodów wydatkami.

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, deficyt budżetu państwa oraz inne pożyczkowe potrzeby mogą być sfinansowane przychodami pochodzącymi z [art. 113 ufp]:

1) sprzedaży skarbowych papierów wartościowych na rynku krajowym i zagranicznym;
2) kredytów zaciąganych w bankach krajowych i zagranicznych;
3) pożyczek;
4) prywatyzacji majątku skarbu państwa;
5) kwot pochodzących ze spłat udzielonych kredytów i pożyczek;

6) nadwyżki budżetu państwa z lat ubiegłych;
7) nadwyżki budżetu środków europejskich[9];
8) innych operacji finansowych.

Deficyt budżetowy jest szkodliwy dla rozwoju gospodarczego, ponieważ zwykle powoduje wzrost długu publicznego oraz spadek wzrostu PKB. Jeśli rząd pożycza pieniądze na rynku, to banki komercyjne, zamiast udzielać niepewnego kredytu przedsiębiorstwom, które chciałyby dokonać inwestycji, wolą podejmować znacznie mniej ryzykowną operację pożyczania pieniędzy rządowi. Stopy procentowe kredytu dla przedsiębiorstw rosną, przedsiębiorstwa rezygnują z inwestowania, a tempo wzrostu PKB spada. Dlatego niezwykle istotne jest, aby deficyt budżetowy był pod stałą kontrolą i nie przekraczał określonych wielkości[10].

5.4. Dług publiczny i sposoby zarządzania nim

Dług publiczny związany jest z występowaniem deficytu budżetowego. Makroekonomiczna definicja długu wskazuje, że jest on w teorii ekonomii traktowany jako „*finansowe zobowiązanie państwa z tytułu zaciągniętych pożyczek oraz innych form działalności, w wyniku których państwo płaci odszkodowanie*" [Milewski, Kwiatkowski, (red.), 2005, s. 333]. Dług nie wystąpi, jeżeli do sfinansowania kwoty deficytu zostaną wykorzystane inne rodzaje przychodów niż zobowiązania dłużne, np. przychody z prywatyzacji majątku czy nadwyżki budżetowe z lat ubiegłych.

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez S. Owsiaka, dług publiczny to „*finansowe zobowiązanie władz publicznych (państwowych i samorządowych) z tytułu zaciągniętych pożyczek. Przyczyną powstawania długu publicznego mogą być jednak także skutki innej działalności władz publicznych*" [Owsiak, 1999, s. 251]. Ogólna definicja długu publicznego wskazuje, że „*jest to suma finansowych zobowiązań władz publicznych wynikających ze zróżnicowanych tytułów, przede wszystkim z tytułu zaciągniętych pożyczek na pokrycie deficytu finansów publicznych*" [Polarczyk, 2005, s. 7].

[9] Nadwyżka budżetu środków europejskich jest źródłem spłaty zobowiązań budżetu państwa zaciągniętych na pokrycie deficytu budżetu środków europejskich.

[10] Zgodnie z kryteriami konwergencji, deficyt budżetowy nie może przekroczyć 3% PKB.

Można też stwierdzić, że dług publiczny to zadłużenie instytucji państwowych w stosunku do inwestorów, którzy pożyczyli w przeszłości pieniądze na sfinansowanie deficytu budżetowego (czy szerzej – deficytu sektora finansów publicznych). Inwestorami mogą być niemal wszyscy: gospodarstwa domowe, banki komercyjne oraz fundusze inwestycyjne krajowe i zagraniczne, a czasem również bank centralny[11]. W przypadku, gdy dług jest zaciągnięty u podmiotów zagranicznych, stanowi on część długu zagranicznego.

W skład długu publicznego wchodzą posiadane przez inwestorów skarbowe papiery wartościowe (bony i obligacje skarbowe), zaciągnięte kredyty, nieuregulowane zobowiązania jednostek budżetowych oraz zobowiązania wynikające z orzeczeń sądów lub z tytułu udzielonych w przeszłości gwarancji i poręczeń. Oznacza to, że dług wzrasta m.in. wtedy, gdy:[12]

- Minister Finansów sprzedaje na rynku obligacje lub bony skarbowe, by pokryć deficyt budżetowy;
- miasto Warszawa zaciąga kredyt na budowę metra;
- dyrektor szpitala nie płaci rachunku za energię elektryczną, tłumacząc się niedostatecznym finansowaniem z Narodowego Funduszu Zdrowia;
- deficytowe przedsiębiorstwo publiczne, które uzyskało w przeszłości rządową gwarancję na kredytowany zakup materiałów do produkcji lub na wzrost wynagrodzeń, obecnie nie spłaca kredytu.

Niejednorodność kategorii długu publicznego znajduje odzwierciedlenie w licznych klasyfikacjach. S. Owsiak zwraca uwagę na takie rodzaje długu i kategorie jego podziału, jak [Owsiak, 2005, s. 252–256, za: Brzozowska i in., 2013, s. 134–135]:

1) sposób odwzorowania w aktywach:
   – dług produktywny (odpowiadają mu aktywa – majątek);
   – dług martwy (nie ma odwzorowania w aktywach);
2) dobrowolność finansowania:
   – dług dobrowolny (podmioty udzielające finansowania mają swobodę decyzyjną w tym zakresie);
   – dług przymusowy (nosi znamiona podatku);
3) przyczyny i skutki zadłużenia:
   – dług globalny;

[11] W większości krajów rozwiniętych, w tym również w Polsce, bankowi centralnemu nie wolno bezpośrednio pożyczać pieniędzy rządowi, bo oznacza to dodruk pieniądza.

[12] Szerzej zob.: http://www.nbportal.pl/pl/commonPages/EconomicsEntryDetails?entryId=97&pageId=608.

- dług wewnętrzny (krajowy);
- dług zewnętrzny (zagraniczny);

4) okres finansowania:
   - dług krótkoterminowy (płynny);
   - dług długoterminowy (fundowany);

5) zasady ewidencji i rzeczywiste obciążenie społeczeństwa i gospodarki długiem publicznym [Pietrzak, Polański, Woźniak (red.), 2008, s. 365]:
   - dług publiczny brutto (wszystkie zobowiązania władz publicznych);
   - dług publiczny netto (różnica między zobowiązaniami a wierzytelnościami);

6) metoda kalkulacji:
   - dług nominalny (wartość nominalna zobowiązań władz publicznych);
   - dług realny (wartość nominalna skorygowana o wskaźnik inflacji);

7) sposób ujęcia:
   - dług rzeczywisty (nominalne, wymagalne zobowiązania bilansowe władz publicznych);
   - dług potencjalny (warunkowe, pozabilansowe zobowiązania władz publicznych);

8) podmiot zobowiązany:
   - dług centralny (państwowy) i dług samorządowy (suma niespłaconych przez JST zobowiązań wobec wierzycieli krajowych i zagranicznych);
   - dług sektora rządowego, dług sektora samorządowego i dług sektora ubezpieczeń społecznych.

W miarę wzrostu długu publicznego rosną również koszty jego obsługi, czyli odsetki płacone inwestorom, którzy w przeszłości sfinansowali deficyt budżetowy zakupem bonów i obligacji skarbowych lub udzielonym kredytem. Wysokość **kosztów obsługi długu** zależy od wysokości samego długu oraz od wysokości stóp procentowych, które oferuje inwestorom rząd przy zakupie papierów wartościowych. Obsługa długu publicznego stwarza ogromne obciążenie dla finansów publicznych. Jeśli jednak rząd odmawia obsługi długu i spłaty rat kapitałowych, kraj staje się bankrutem. Do takich przypadków dochodzi rzadko, ale nie są one wykluczone. W roku 1998 częściowe bankructwo ogłosiła Rosja, odmawiając wykupu części obligacji, a w roku 2002 Argentyna. Za każdym razem oznaczało to ogromne kłopoty dla kraju i ciężki kryzys finansowy[13].

[13] Szerzej zob.: http://www.nbportal.pl/pl/commonPages/EconomicsEntryDetails?entryId=97&pageId=608.

Aby określić, jak wysoki jest **poziom zadłużenia** danego państwa, dług publiczny porównuje się zazwyczaj z wielkością PKB. Zgodnie z art. 216, ust. 5 Konstytucji RP, poziom długu publicznego nie może przekroczyć 60% PKB[14]. Natomiast w ufp szczegółowo określono progi ostrożnościowe, w przypadku przekroczenia których rząd zobowiązany jest do podjęcia określonych (także w ustawie) kroków. Najbardziej restrykcyjne sankcje występują wówczas, gdy wartość relacji kwoty państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 60%. W takim przypadku należy podjąć następujące kroki:

1) w projekcie budżetu na kolejny rok:
   – nie przewiduje się istnienia deficytu budżetowego państwa lub uchwala się budżet zapewniający spadek relacji długu publicznego do PKB w stosunku do roku bieżącego;
   – nie przewiduje się wzrostu wynagrodzeń pracowników państwowej sfery budżetowej;
   – waloryzacja rent i emerytur nie może przekroczyć poziomu wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w poprzednim roku budżetowym;
   – wyklucza się możliwość udzielania z budżetu państwa nowych pożyczek i kredytów;
   – ogranicza się wzrost wydatków wielu instytucji państwowych, takich jak: Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta RP, Trybunał Konstytucyjny, Najwyższa Izba Kontroli, Sąd Najwyższy;
2) Rada Ministrów jest zobowiązana do przeglądu wydatków budżetu państwa, finansowanych środkami pochodzącymi z kredytów zagranicznych, oraz przeglądu programów wieloletnich;
3) Rada Ministrów jest zobowiązana, w ciągu miesiąca od daty ogłoszenia relacji, do przedstawienia programu sanacyjnego, obniżającego relację poniżej poziomu 60% PKB;
4) wydatki JST nie mogą być wyższe niż jej dochody;
5) poczynając od siódmego dnia od ogłoszenia relacji, jednostki sektora finansów publicznych nie mogą udzielać nowych poręczeń i gwarancji.

Powszechność występowania długu publicznego w zróżnicowanych gospodarkach na świecie skłania do analizy czynników mających wpływ na jego powstawanie. Do głównych przyczyn odpowiedzialnych za to zjawisko zalicza

[14] Jest to także warunek uczestnictwa w Unii Gospodarczej i Walutowej, czyli w strefie euro.

się [Pietrzak, Polański, Woźniak (red.), 2008, s. 367–368, za: Brzozowska i in., 2013, s. 135]:

- długotrwale utrzymujący się deficyt budżetowy – jest najczęstszą przyczyną powstawania długu; ze względu na zagrożenie pętlą zadłużenia w wielu państwach na świecie istnieje obowiązek równoważenia budżetu w części operacyjnej;
- okres wzmożonych wydatków publicznych z tytułu działań wojennych, klęsk żywiołowych, kryzysów ekonomicznych – wydarzenia nadzwyczajne determinują potrzebę podejmowania działań interwencyjnych ze strony państwa, co przyjmuje zazwyczaj formę wsparcia finansowego, skutkującego rosnącą dynamiką wydatków budżetowych, których celem alokacji jest niwelowanie negatywnych skutków społeczno-gospodarczych związanych z określonymi zdarzeniami;
- realizowaną doktrynę ekonomiczną – zwiększone wydatki budżetowe, a tym samym utrzymywanie deficytu budżetowego jako narzędzia pobudzania procesów gospodarczych, jest wpisane w założenia doktryny interwencjonizmu, która działania interwencyjne uzasadnia m.in. potrzebą stabilizowania wahań koniunkturalnych i przeciwdziałania ich negatywnym skutkom;
- czynniki polityczne – fakt, że wyborcy lubią „rozrzutnych" polityków, nie sprzyja dyscyplinie finansów publicznych i często skutkuje nieuzasadnionymi wydatkami, realizowanymi na skutek wcześniejszych deklaracji i obietnic wyborczych;
- pułapkę zadłużenia – będącą zjawiskiem często przejawiającym się w konieczności rolowania długu i występuje w sytuacji, gdy dochody budżetowe nie zapewniają możliwości bieżącej obsługi zadłużenia, co implikuje spłatę dotychczasowych zobowiązań ze środków pochodzących z „nowego" zadłużenia zazwyczaj o wyższej kwocie;
- interwencję, której zadaniem jest zapewnienie stabilności sektora finansów publicznych [Jajko, 2008, s. 15].

Podejście do długu publicznego różni się w zależności od jego rodzaju i przyjętej metodyki obliczania. Według ujęcia ESA95[15] dług publiczny to: *„dług, który odnosi się tylko do zadłużenia jednostek instytucjonalnych sektora władz publicznych, a nie do zadłużenia całego sektora publicznego, to znaczy*

[15] *European System of National and Regional Accounts* (Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych).

nie obejmuje jednostek samofinansujących się". W systemie GFSM[16] 2001 dług publiczny traktowany jest natomiast jako „*zobowiązania, które wymagają wypłaty odsetek lub świadczenia głównego w określonym momencie w przyszłości*" [*ibidem*, s. 31].

Zgodnie z art. 72, ust. 1 ufp państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych z tytułu:

1) wyemitowanych papierów wartościowych (opiewających na wierzytelności pieniężne);
2) zaciągniętych kredytów i pożyczek;
3) przyjętych depozytów oraz zobowiązań wymagalnych:
   – wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych;
   – uznanych za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych, będącą dłużnikiem.

W celu zabezpieczenia potrzeb pożyczkowych państwa oraz zapewnienia przestrzegania bezpiecznych zasad zadłużania się, Minister Finansów opracowuje czteroletnią strategię zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny.

Zarządzanie długiem publicznym wymaga zastosowania odpowiedniego instrumentarium. Wyróżnić można cztery grupy instrumentów: instrumenty prawno-organizacyjne, procedury decyzyjne, instrumenty dłużne i operacje na składnikach długu[17]. Natomiast samo zarządzanie długiem publicznym można rozpatrywać w dwóch aspektach. Po pierwsze – jako decyzje wpływające na rozmiar długu, jego strukturę oraz terminy jego zapadalności. Po drugie – jako proces ustalania i realizacji strategii zarządzania długiem publicznym w celu zaspokojenia potrzeb pożyczkowych [Samojlik (red.), 2006, s. 32]. O tym, które instrumenty, w jakim zakresie i w jakim czasie zostaną wykorzystane, decyduje Minister Finansów.

[16] *Government Finance Statistics Manual* (Statystyka Finansów Rządowych).

[17] Szerzej zob. w pracy: Marchewka-Bartkowiak [2003, rozdz. 3].

5.5. Decyzje finansowe w zakresie finansowania zewnętrznego – ujęcie krótko- i długoterminowe

Zarówno decyzje strategiczne, jak i bieżące, są podejmowane na wszystkich szczeblach i w każdej jednostce sektora finansów publicznych. Są one odmienne co do swojego charakteru i skutków od decyzji podejmowanych w sektorze komercyjnym, czy organizacji *non profit*. Polegają bowiem w głównej mierze na wyborze jednego rozwiązania danego problemu spośród przynajmniej dwóch dostępnych (często alternatywnych) rozwiązań. Problemem decyzyjnym jest różnica między stanem istniejącym a pożądanym lub też konkretna sytuacja wymagająca interwencji [Filipiak (red.), 2009, s. 13].

Dodatkowo należy zauważyć, że zdecydowana większość decyzji podejmowanych w każdej organizacji, w tym w sektorze publicznym ma również wymiar finansowy, co powoduje, że dzięki finansom można zbadać skutki decyzji społeczno-gospodarczych, przygotowania i realizacji planów rozwojowych, programów restrukturyzacyjnych itp. Ich wykorzystanie umożliwia stosowanie różnorodnych narzędzi zwiększających sprawność osiąganą dzięki racjonalizacji procesów decyzyjnych. Wynika to z ujmowania wielu procesów, zjawisk czy poszczególnych działań za pomocą wspólnego mianownika, a co za tym idzie – uzyskania możliwości ich porównywania w czasie i w relacjach z innymi podmiotami. Należy więc zgodzić się z poglądem, że stan finansów jest systematycznym wskaźnikiem potencjału rozwoju społeczno-gospodarczego każdego podmiotu. Dzięki temu przez pryzmat finansów można dokonać całościowej oceny funkcjonowania i możliwości rozwojowych organizacji publicznych [Kożuch, 2012, s. 78].

Decyzje finansowe, podobnie zresztą jak i decyzje w pozostałych obszarach, uzależnione są od uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych. Uwarunkowania wewnętrzne są pochodną aktualnej sytuacji finansowej, zasobów rzeczowych, finansowych oraz kadrowych, sprawności organizacyjnej i funkcjonalnej, umiejętności i kwalifikacji. Uwarunkowania zewnętrzne są podyktowane przez obowiązujące prawo, zachodzące procesy globalizacyjne, uwarunkowania tkwiące w otoczeniu międzynarodowym, założenia polityki wewnętrznej, sytuację społeczno-gospodarczą w jakiej znajduje się państwo, doktrynę ekonomiczną i wynikającą z niej umowę społeczną wyznaczającą dobra i usługi oraz świadczenia, które jest zobowiązane zrealizować państwo. Powyżej zaprezentowane determinanty stanowią jedynie podstawowe warunki

istotnie wpływające na decyzje finansowe, określające ich ramy i stanowiące wytyczne ich podejmowania.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się następujące decyzje finansowe [Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2006, s. 58–59]:

- decyzje operacyjne, dotyczące bieżącego zarządzania finansami;
- decyzje inwestycyjne, które obejmują zarówno decyzje o alokacji środków finansowych w inwestycje służące zaspokajaniu potrzeb społeczeństwa w sposób bezpośredni, jak i przyczyniające się do ich zaspokojenia w przyszłości;
- decyzje dotyczące finansowania, które odnoszą się do wyboru źródeł finansowania, szacowania wykorzystania oraz skutków zmian w trakcie trwania umowy o dofinansowanie.

Decyzje finansowe są częścią składową procesu związanego z ogólnym zarządzaniem danym podmiotem publicznym czy państwem jako całością i stanowią najistotniejszą jego część. Od ich podjęcia bowiem w bardzo dużym zakresie zależą kierunki i tempo rozwoju danego państwa.

Należy także podkreślić, że posiadając te same zasoby oraz wykorzystując je w tych samych warunkach, można otrzymać diametralnie różne efekty. Wskazuje to na szczególną wagę procesu zarządzania finansami oraz samego procesu decyzyjnego. Pod pojęciem zarządzania finansowego należy rozumieć perspektywiczne i bieżące zapewnienie środków, pozwalające skutecznie i ekonomicznie realizować zamierzenia wynikające ze strategii rozwoju. Działanie takie jest możliwe m.in. przez:

- wyznaczanie zakresu możliwości finansowych w perspektywie wieloletniej;
- określanie standardów przygotowania programów i zadań do finansowania, z uwzględnieniem sposobów ich pomiaru;
- zestawianie rocznych i wieloletnich planów jako sumy projektów i zadań bilansujących się z możliwościami finansowania;
- powiązanie środków z celami (planowanie, monitorowanie, sprawozdawczość, ocena);
- gromadzenie danych do monitorowania postępu i dokonywania oceny stopnia wykonania zadań i programów, tak aby możliwe było uzyskanie zakładanego standardu usług i zapewnienie odpowiedniego poziomu infrastruktury koniecznej do ich świadczenia, zapewnienie realizacji celów rozwojowych zgodnie z priorytetami zapisanymi w strategii oraz uzyskanie wysokiej skuteczności (właściwe zdefiniowanie potrzeb odbiorcy usługi oraz zapewnienie jej odpowiedniej jakości) i odpowiedniej efektywności kosztowej działań.

Ważne jest, aby w obszarze zarządzania finansowego planować nie tylko w aspekcie operacyjnym, ale również – i przede wszystkim – długoterminowym. Jednostki powinny dokonywać perspektywicznej oceny ich sytuacji finansowej, m.in. przez tworzenie różnego rodzaju scenariuszy uwzględniających różne warianty rozwoju gospodarczego państwa i ich regionu. Dodatkowo jednostki publiczne powinny planować inwestycje w aspekcie wieloletnim, uwzględniając przy tym różnego rodzaju źródła finansowania inwestycji, ze szczególnym uwzględnieniem środków pochodzących ze źródeł bezzwrotnych. Na podstawie planowania wieloletniego powinny być sporządzane roczne plany finansowe, które bezwzględnie muszą być monitorowane i oceniane pod względem ich wykonania. Każde odstępstwo od wykonania planu, powinno być analizowane, a wnioski z niego płynące wykorzystywane do ponownego planowania oraz realizacji zadań i programów strategicznych.

Sytuacja w zakresie zarządzania finansowego w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych jest bardzo zróżnicowana. Jest wiele jednostek zaawansowanych w udoskonalaniu technik i narzędzi zarządzania finansowego. Wiele z nich powiela, niestety, stare przyzwyczajenia, co stanowi istotną barierę w realizacji strategii, nawet jeśli została ona poprawnie przygotowana. W wielu jednostkach plan finansowy, a także budżet są konstruowane na podstawie planu wydatków i przewidywanego wykonania w roku bieżącym, powielając udziały procentowe w poszczególnych działach i rozdziałach klasyfikacji budżetowej. Korekty na rzecz poszczególnych dysponentów dokonywane są głównie na podstawie ocen intuicyjnych i w wyniku nacisków politycznych. Otrzymanie dodatkowych środków nie obliguje do uzyskania określonych efektów, a jedynie do wydania przydzielonych środków na określony cel. W jednostkach tych brakuje zwykle długoterminowych planów inwestycyjnych, uwzględniających wszystkie, potencjalne źródła ich finansowania. Mimo ogólnie niskiego stopnia innowacyjności w zakresie zarządzania finansowego, wzrasta jednak liczba jednostek, które pomyślnie wdrożyły nowoczesne narzędzia zarządzania finansowego i skutecznie je stosują. Dodatkowo należy nadmienić, że sam ustawodawca, w odniesieniu do JST, nakazał w przepisach ufp sporządzanie wieloletniej prognozy finansowej, w której w perspektywie wieloletniej projektowane są dochody oraz wydatki budżetowe i przedsięwzięcia inwestycyjne. Takie wymogi ustawowe wymuszają na sektorze publicznym odejście od tradycyjnego pojmowania bu-

dżetu, na rzecz ujęcia wieloletniego (zakładając oczywiście, że poszczególne dokumenty są sporządzane w sposób rzetelny i prawidłowy).

Główna uwaga w podejmowanych decyzjach ukierunkowana jest na potrzeby korzystania z zewnętrznych źródeł. Wynika to stąd, że potrzeby są nieograniczone, a własne środki nie wystarczają na ich zrealizowanie. Sięgając po **zewnętrzne źródła finansowania** można je podzielić na bezzwrotne i zwrotne. Do dochodów o charakterze bezzwrotnym można zaliczyć udziały w podatkach państwowych, subwencje, dotacje oraz środki pochodzące z bezzwrotnych środków zagranicznych. Dochody zwrotne natomiast pochodzą z kredytów, emisji obligacji czy specjalnych instytucji międzynarodowych.

Bardzo istotna, z punktu widzenia zasadności podejmowania decyzji w aspekcie wykorzystywania źródeł zewnętrznych, jest właściwa ocena i analiza doboru tych strumieni. Z tego względu dobór zewnętrznego źródła finansowania powinien być uzależniony m.in. od[18]:

- istniejących ograniczeń prawnych i budżetowych;
- kosztu kapitału;
- elastyczności instrumentu dłużnego;
- ryzyka związanego z pozyskaniem kapitału;
- przedmiotu finansowania;
- dostępności źródeł finansowania;
- szybkości pozyskania kapitału;
- okresu zwrotu kapitału;
- zabezpieczenia zwrotu kapitału;
- efektu promocyjnego.

Wybór konkretnego źródła powinien być przemyślany i uzależniony od uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych występujących w danym momencie, a także przyszłościowych planów rozwojowych. Wieloaspektowa analiza ma za zadanie spowodowanie, by wybór zewnętrznego źródła w różnych jednostkach był różny i optymalnie dobrany do ich sytuacji społeczno-gospodarczej.

[18] Szerzej zob.: Patrzałek [2010, s. 211–213]; Zioło [2010, s. 355].

5.6. Ocena efektów podjętych decyzji w zakresie realizowanych zadań publicznych

Regułą jest, że zasadniczo oceniać można te zdarzenia, które już wystąpiły w przeszłości i których wszystkie skutki są znane. Analiza i ocena dokonywana *ex post* jest z tego powodu stosunkowo łatwa. Dla racjonalnego wydatkowania środków publicznych istotnego znaczenia nabiera jednak również analiza *ex ante*, dzięki której, przy założeniu poprawności jej przeprowadzenia, można uniknąć podjęcia niewłaściwych czy błędnych decyzji. Najistotniejszym problemem w tym zakresie jest dobór odpowiednich metod i sposobów dokonywania tej oceny.

Administracja publiczna, aby podejmować właściwe decyzje i być efektywną, musi swoje działania zorientować na osiąganie wyników. Chcąc zaś je zmierzyć, musi wykorzystać odpowiednie mierniki, które mogą być instrumentami wspomagającymi ocenę efektów tych decyzji. Dzięki ich poprawnemu zbudowaniu już na etapie planowania możliwa jest ocena, które wydatki budżetowe są najmniej efektywne, gdzie mogą nastąpić ich ewentualne redukcje, jakie decyzje należy zmienić i zmiana których będzie najmniej bolesna z punktu widzenia interesów gospodarki i społeczeństwa [Hardt, de Jong, 2011, s. 6].

Podejmując decyzje, decydenci publiczni powinni kierować się kryterium osiągania wyników, a nie planowania wydatków w celu ich wydatkowania. Opracowanie mierników służących ocenie podejmowanych decyzji i kierunków wydatkowania środków może przyczynić się do bardziej efektywnej alokacji środków budżetowych, jak również umożliwi przydzielanie ich w sposób bardziej obiektywny i systematyczny.

Ogólnie mierniki można podzielić na cztery podstawowe grupy:

1) mierniki produktu (*outputs*);
2) mierniki rezultatu (*outcomes* lub *results*);
3) mierniki oddziaływania (*impact*);
4) mierniki wpływu (*reach*).

Dodatkowo można wyróżnić także mierniki efektywności, skuteczności czy procesu.

Jeżeli decyzje przed ich podjęciem będą rozpatrywane z wykorzystaniem wyżej wymienionych mierników, na pewno będą trafniejsze, a złe i niewłaściwe zostaną zredukowane do minimum.

Oprócz wykorzystywania odpowiednich mierników do oceny efektów podejmowanych decyzji, także sama realizacja zadań publicznych, powinna cechować się dużą efektywnością. Pojęcie **efektywność** odnosi się do rezultatu podjętych działań, opisanego relacją uzyskanych efektów do poniesionych nakładów. Oznacza najlepsze efekty produkcji, dystrybucji, sprzedaży czy realizacji usług. W ujęciu makroekonomicznym efektywność dotyczy stosunku między wartością poniesionych nakładów a wartością efektów uzyskanych dzięki tym nakładom. Czasami, zupełnie niesłusznie, efektywność jest utożsamiana ze skutecznością. O ile efektywność jest pojmowana jako relacja między nakładem a efektem (poprawa efektu bez wzrostu nakładów lub otrzymanie tego samego efektu przy zmniejszeniu nakładów oznacza wzrost efektywności), o tyle skuteczność odnosi się do poziomu osiągnięcia założonych celów [Brzozowska i in., 2013, s. 80].

Efektywność wydatków publicznych jest zagadnieniem często poruszanym w literaturze, zwłaszcza w kontekście przewidywanego wzrostu zapotrzebowania na dobra i usługi publiczne, wynikającego w dużej mierze z niekorzystnych tendencji demograficznych. W obliczu występowania silnych presji wydatkowych oraz przy ograniczonej wielkości środków publicznych, konieczna jest analiza efektywności wydatków, pozwalająca na skuteczniejsze ich wykorzystanie. Ponadto w zarządzaniu finansami publicznymi pojawił się nowy trend, kładący nacisk na lepsze definiowanie celów polityki państwa, szczegółowe planowanie zadań, monitorowanie postępów w ich realizacji oraz kontrolę osiąganych rezultatów [Karbownik, Kula (red.), 2009, s. 12].

Jednym z głównych problemów badawczych i analitycznych jest ustalenie ekonomicznych i społecznych skutków wydatków publicznych. W ujęciu sformalizowanym badanie efektywności jakiegokolwiek przedsięwzięcia (zadania) oznacza możliwość ustalenia rezultatów otrzymanych przez porównanie uzyskanych efektów z poniesionymi nakładami. Porównanie takie może dać wynik dodatni (nadwyżka ekonomiczna, zysk) albo ujemny (strata, deficyt). Klasyczne podejście do efektywności, mające zastosowanie w przypadku działalności komercyjnej, jest trudne do zastosowania w odniesieniu do jednostek publicznych. Wynika to ze specyficznego sposobu gromadzenia i alokacji środków pieniężnych. Dziedziny, na które ponoszone są wydatki publiczne, najczęściej nie są podatne na stosowanie precyzyjnych narzędzi pomiaru ich efektywności, a przy krótkim horyzoncie czasowym dodatkowo pomiar ten może nie być w ogóle możliwy [Binda, Łapińska, 2011, s. 51].

Pomiar wyników efektywności działań sektora publicznego jest zagadnieniem złożonym i wielowątkowym. Niektórzy badacze uważają, że dokonanie pełnego pomiaru wyników efektywności działań administracji publicznej nie jest możliwe, ze względu na różnorodność – w wielu przypadkach trudno mierzalnych – kryteriów, a dodatkowo precyzyjnego określenia nakładów i efektów [Łukasiewicz, Kłosowska, 2006, s. 361, za: Brzozowska i in., 2013, s. 80] trudność ta wynika m.in. z następujących przyczyn [Brzozowska i in., 2013, s. 80]:

- cele stawiane przed instytucjami publicznymi bardzo często mają charakter jakościowy i trudno je skwantyfikować; trafnie tę kwestię ujął J. Stiglitz: „*społeczna analiza kosztów i korzyści uwzględnia szerszy zakres oddziaływań przedsięwzięcia na otoczenie, a nie tylko wielkość zysków*" [Poniatowicz, Salachna, Perło, 2010, s. 49];
- efekty niektórych wydatków publicznych występują z opóźnieniem, czasami po wielu latach; w wielu przypadkach odczuwają je dopiero przyszłe pokolenia, co oznacza, że nie ma precyzyjnego rozkładu w czasie nakładów i efektów, które są jednym z niezbędnych warunków mierzenia efektywności;
- wycena efektów związanych z wydatkami publicznymi nie opiera się na cenach rynkowych, jak ma to miejsce w przypadku podmiotów prywatnych; nawet jeśli korzystanie z pewnych dóbr publicznych jest odpłatne, opłaty te nie odzwierciedlają kosztów wytworzenia danego dobra czy usługi.

Efektywność w sektorze publicznym nie może być rozpatrywana wyłącznie w kontekście wysokości wydawanych środków publicznych. Pod uwagę musi być również brana celowość ich wydatkowania, a także osiągnięte dzięki temu efekty publiczne. Tej koncepcji trzyma się, zaproponowana przez B. Guziejewską, definicja **efektywności finansów publicznych**, zgodnie z którą: „*efektywność systemu finansów to takie ukształtowanie wydatków publicznych, które przy ich danym poziomie pozwala osiągnąć maksymalną użyteczność społeczną*" [Guziejewska, 2008, s. 71, za: Brzozowska i in., 2013, s. 80].

Badanie efektywności jednostek sektora finansów publicznych jest relatywnie nowym kierunkiem badań analizy efektywności. W prowadzonych do tej pory badaniach koncentrowano się zwykle na problemach wielkości dochodów, wydatków, deficytu budżetowego i długu publicznego. Zagadnienia efektywności były traktowane bardzo ogólnikowo i nie przywiązywano do nich należytej uwagi, sprowadzając je do oceny zmian poziomu głównych kategorii budżetowych.

Należy jednak mieć na uwadze, że badanie efektywności w sektorze finansów publicznych nie należy do łatwych zadań, bowiem metody badania efektywności stosowane w działalności gospodarczej niełatwo zastosować przy ocenianiu efektywności jednostek sektora finansów publicznych. Trudności te wynikają w prostej linii z misji JST, jaką jest służebna rola wobec społeczeństwa oraz najlepsze w danych warunkach świadczenie usług publicznych. Zwykle potrzeby publiczne są dużo większe niż możliwości ich realizacji i finansowania. W konsekwencji często występuje problem optymalnego w stosunku do społecznych oczekiwań wyboru określonych usług czy projektów z kilku możliwych, technicznie wykonalnych, ale realizujących różne cele publiczne [Mishan, 1982, s. 14, za: Brzozowska i in., 2013, s. 82].

Tabela 5.2. Metody wykorzystywane w ocenie efektywności inwestycji publicznych

Rodzaje metod	Metoda
Metody proste i złożone	Okres zwrotu, stopa zwrotu, NPV, IRR i inne
Metody oparte na wskaźnikach kosztów jednostkowych	Dynamiczny koszt jednostkowy
	Analiza kosztowo-efektywnościowa
	Inne formuły kosztu jednostkowego
Metody oceny oparte na wielu kryteriach	Metody agregujące ocenę w jeden miernik
	Metody oceny oparte na programowaniu matematycznym
Analiza kosztów-korzyści	Analiza kosztów-korzyści
	Społeczna analiza kosztów-korzyści
Inne metody oceny efektywności	Wybór członków społeczności
	Ocena oddziaływania na środowisko
	Analiza ryzyka
	Teoria wyboru publicznego J.M. Buchanana
	Pomiar dobrobytu społecznego jako analiza efektywności wydatków publicznych
	Poziom inwestycji prywatnych jako efekt nakładów publicznych
	Związek między strukturą wydatków publicznych a wzrostem gospodarczym

Źródło: na podstawie pracy: Zioło [2012, s. 145].

Dobór i zastosowanie określonej metody zależy od rodzaju dokonywanych wydatków, znajomości i złożoności problemu, a także oczekiwań decydentów i mieszkańców do wniosków płynących z przeprowadzanych obliczeń.

5.7. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

1. Wymień i krótko scharakteryzuj zewnętrzne źródła finansowania występujące w sektorze publicznym.
2. Jakie czynniki decydują o doborze zewnętrznego źródła finansowania?
3. Na czym polega planowanie budżetowe?
4. Opisz, jak wygląda proces uchwalania budżetu państwa?
5. Jakie kompetencje ma Sejm w procedurze uchwalania budżetu państwa?
6. Jakie kompetencje ma Senat w procedurze uchwalania budżetu państwa?
7. Jakie kompetencje ma Prezydent w procedurze uchwalania budżetu państwa?
8. Kto dokonuje kontroli wykonania budżetu państwa i na czym ona polega?
9. Podaj definicję budżetu państwa.
10. Co określa budżet państwa?
11. Wymień dochody budżetu państwa.
12. Jakie zasady gospodarki finansowej obowiązują w toku wykonywania budżetu państwa?
13. Wymień i scharakteryzuj rezerwy tworzone w budżecie państwa.
14. Jakie informacje zawarte są w załącznikach ustawy budżetowej?
15. Czym jest klasyfikacja budżetowa?
16. Podaj definicję budżetu środków europejskich.
17. Co ujmuje się w budżecie środków europejskich?
18. Podaj definicję deficytu budżetowego.
19. Wymień i scharakteryzuj występujące typy deficytów.
20. Scharakteryzuj deficyt pierwotny.
21. Scharakteryzuj deficyt konwencjonalny.
22. Wymień przyczyny deficytu budżetowego.
23. Wymień sposoby finansowania deficytu budżetowego.
24. Wymień negatywne skutki deficytu budżetowego.
25. Podaj definicję długu publicznego.

26. Podaj klasyfikację długu publicznego.

27. Wymień rodzaje sankcji, gdy wartość relacji kwoty państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 60%.

28. Jakie czynniki wpływają na powstawanie długu publicznego?

29. Podaj definicję efektywności.

30. Wymień rodzaje metod wykorzystywanych w ocenie efektywności inwestycji publicznych.

5.8. Studia przypadków

Przypadek 1

Wykorzystując podane niżej parametry, przeprowadź analizę skorzystania przez państwo, powiat, gminną jednostkę budżetową oraz wojewódzki samorządowy zakład budżetowy z kredytu i obligacji. Parametry służące do pomocy w przeprowadzaniu analizy to m.in: ograniczenia prawne, ograniczenia budżetowe, koszt kapitału, elastyczność instrumentu dłużnego, ryzyko związane z pozyskaniem kapitału, przedmiot finansowania, dostępność źródeł finasowania, szybkość pozyskania kapitału, okres zwrotu i zabezpieczenie zwrotu kapitału, efekt promocyjny.

Przypadek 2

Przyporządkuj poszczególne dochody do źródeł podatkowych i niepodatkowych

Dochody podatkowe	Dochody niepodatkowe

- podatek dochodowy od osób fizycznych;
- cła;
- akcyza;
- wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych;
- wpłaty jednoosobowych spółek Skarbu Państwa;

- podatek dochodowy od osób prawnych;
- wpłaty z tytułu dywidendy;
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego;
- wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych;
- dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe;
- odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych;
- dochody z najmu i dzierżawy;
- odsetki od udzielonych z budżetu państwa pożyczek;
- wpływy z podatku od towarów i usług;
- środki z budżetu UE;
- podatek tonażowy.

Która grupa źródeł dochodów jest bardziej wydajna fiskalnie i dlaczego? Jak kształtują się wpływy (których wpływów jest najwięcej) w grupie dochodów podatkowych? Jak oceniasz to zjawisko?

Przypadek 3

Na podstawie analizy kompetencji Sejmu, Senatu i Prezydenta w procedurze uchwalania budżetu państwa wskaż elementy różnicujące tę procedurę od uchwalania innych ustaw przez Parlament. Czy procedura ta jest, według Ciebie, właściwa, jeżeli wiadomo, że ustawa budżetowa jest podstawą służącą realizacji zadań państwa mających za zadanie m.in. stymulowanie wzrostu i rozwoju gospodarczego?

Przypadek 4

Na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za okres pięciu lat oceń wpływ spowolnienia gospodarczego na uzyskiwane dochody budżetowe oraz kierunki wydatkowania środków publicznych. Czy na podstawie danych można zaobserwować jakieś prawidłowości? Poziom których wydatków wzrasta, a których maleje? Jak można to ocenić?

Przypadek 5

Wzrost wydatków publicznych dokonywanych z budżetu państwa, któremu nie towarzyszy wzrost dochodów, powoduje wzrost deficytu budżetowego. Czy w każdym przypadku wzrost takiego deficytu należy oceniać negatywnie? Uzasadnij

swoją wypowiedź, wskazując jednocześnie pozytywne i negatywne skutki deficytu oraz ich wieloletnie konsekwencje dla gospodarki.

Przypadek 6

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej oraz ustawa o finansach publicznych wprowadzają ograniczenia oraz normy ostrożnościowe w przypadku przekroczenia określonych wielkości przez państwowy dług publiczny. Wskaż i oceń, co stanie się z gospodarką, jeżeli państwowy dług publiczny przekroczy poziom 60% w stosunku do PKB. Swojej oceny dokonaj zarówno w okresie krótko-, jak i długookresowym dla państwa i poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Czy przekroczenie tej wielkości będzie miało wpływ na pozycję Polski na rynku międzynarodowym, a także na pozyskiwanie środków z UE? Uzasadnij swoją wypowiedź.

Przypadek 7

Podaj przykłady dziedzin i zadań publicznych, w których ocena efektywności ich realizacji jest możliwa i prosta do przeprowadzenia, a także takie, w których jest ona utrudniona. Od czego zależy możliwość dokonywania oceny efektywności wydatków publicznych? Jakie metody tej oceny powinny być najczęściej wykorzystywane i dlaczego? Czy należy dokonywać oceny efektywności realizacji każdego zadania? Uzasadnij odpowiedź.

6 Redystrybucja budżetowa

6.1. Redystrybucja jako forma interwencjonizmu państwowego

Zróżnicowane koncepcje i modele państw zakładają niejednorodne podejście do polityki regulacyjnej prowadzonej przez władze publiczne[1]. Bez wątpienia istnieją przesłanki społeczno-ekonomiczne uzasadniające podejmowanie przez państwo inicjatyw i programów interwencyjnych w celu oddziaływania na gospodarkę narodową i funkcjonujące w jej ramach podmioty. Otwarte pozostaje jednak pytanie o kryteria (ekonomiczne, sprawiedliwości społecznej), skalę i formy prowadzonej interwencji, zwłaszcza w kontekście teorii Keynesa oraz doświadczeń ostatniego kryzysu gospodarczego (2008) i jego skutków.

Pojęcie **interwencjonizmu** nie jest jednoznaczne. W najszerszym ujęciu oznacza „*czynne oddziaływanie państwa na gospodarkę narodową*" [Sztando, 1998, s. 125–134] i może przyjąć postać interwencjonizmu:

1) państwowego, samorządowego;
2) w skali makro, mezo, mikro;
3) średnio- i długookresowego;
4) o charakterze ogólnym i selektywnym.

[1] Koncepcja niedoskonałości rynku, uzasadniająca konieczność podejmowania działań interwencyjnych ze strony państwa („*market failure*"), oraz koncepcja przeciwstawna, podkreślająca niedoskonałości polityki regulacyjnej państwa, tzw. koncepcja „niedoskonałości nierynkowych" („*government failure*", „*non market failure*").

Wśród głównych argumentów przemawiających za podejmowaniem działań interwencyjnych przez władze publiczne w literaturze przedmiotu wymienia się [Miszewski, 2007, s. 7–13]:

- okresowe, powtarzalne wahania koniunktury, wywołujące zjawiska kryzysowe;
- niezdolność efektywnego wykorzystania zasobów siły roboczej i występowanie zjawiska bezrobocia;
- niestabilność rynku pieniężnego i występowanie zjawisk inflacyjnych;
- zróżnicowanie dochodów i pogłębianie się dysproporcji w poziomie zamożności społeczeństwa;
- niezdolność do zapewnienia biedniejszej części społeczeństwa świadczeń społecznych.

W warunkach kapitalizmu mieszanego zwraca się uwagę na funkcje państwa ukierunkowane na korygowanie słabości i eliminowanie niedoskonałości mechanizmu rynkowego z uwzględnieniem [Winiarski (red.), 1994, s. 28–29]:

1) podnoszenia efektywności gospodarki w skali ogólnospołecznej;
2) redukowania poziomu nadmiernych nierówności w podziale produktu społecznego;
3) stabilizowania gospodarki.

Interwencjonizm uzasadniany jest zatem koniecznością korygowania skutków zawodności rynku. W praktyce jednak skuteczność i efektywność interwencjonizmu jest często podawana w wątpliwość. Przeciwnicy interwencji podważający jej zasadność głoszą koncepcję tzw. „niedoskonałości nierynkowych" (*government failure, non market failure*) wśród, których wyróżniają [Postuła, Werner, 2006, s. 309]:

- efekty wewnętrzne i cele indywidualne;
- nadmierne i rosnące koszty;
- pochodne efekty zewnętrzne;
- niesprawiedliwość podziału.

Zwolennicy koncepcji niedoskonałości nierynkowych zwracają uwagę, że interwencja może być przyczyną zjawisk niepożądanych i efektów ubocznych w innych dziedzinach niż te, które są objęte oddziaływaniem państwa. Dzieje się tak z uwagi na uwarunkowania zewnętrzne, tworzące środowisko niesprzyjające prowadzeniu efektywnej polityki regulacyjnej przez państwo. Wśród tych uwarunkowań wymienia się ignorancję wyborców lub oddziaływanie grup interesu. Wpływ tych czynników jest szczególnie widoczny w przypadku **pomocy publicznej**, której kierunki zależne są od siły poszczególnych grup na-

cisku i priorytetów czy preferencji rządzącego układu władzy [*ibidem*]. Pomoc publiczna[2] jest instrumentem polityki strukturalnej państwa, ukierunkowanej (w zależności od okoliczności) na osłabienie lub wzmocnienie zmian strukturalnych w gospodarce [Postuła, Werner, 2006, s. 309]. Wśród podstawowych form pomocy publicznej wyróżnia się [Filipiak, 2006, s. 28][3]:

- dotacje pieniężne, rzeczowe, pożyczki i kredyty (np. preferencyjne oprocentowanie kredytów, dopłata do kosztów odsetkowych);
- gwarancje i poręczenia Skarbu Państwa ze skutkami budżetowymi;
- preferencje podatkowe (zwolnienia i ulgi podatkowe, zmniejszenie stopy podatku, odroczenie terminu płatności lub umorzenie zobowiązania podatkowego);
- instrumenty kapitałowe (np. zakup akcji lub udziałów w kapitale przedsiębiorstwa ze środków państwa);
- obniżenie opłat z tytułu należności na cele ochrony środowiska lub zamówień państwowych;
- zbycie lub oddanie do korzystania mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub JST i ich związków na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku.

Wskazany katalog form pomocy publicznej stanowi zbiór instrumentów interwencjonizmu w sferze gospodarczej, wykorzystywanych w celu stymulowania lokalnej przedsiębiorczości. W tym kontekście istotne jest wskazanie na pomoc państwa dedykowaną gospodarstwom domowym oraz JSP. Określenie „pomoc państwa" nie jest tu przypadkowe, pozostaje bowiem odrębne znaczeniowo od pomocy publicznej [Marquardt, 2007, s. 25–29]. **Pomoc państwa** obejmuje nie tylko pomoc publiczną w rozumieniu art. 87 TWE, lecz także inne formy wsparcia, w tym pomoc o charakterze socjalnym.

W kontekście innych form pomocy państwa i zarazem sposobów interwencji istotną rolę odgrywa **redystrybucja budżetowa** dokonująca się za pomocą systemu transferów (dotacje, subwencje, zasiłki itp.). Wybrane narzędzia in-

[2] Pomoc publiczna nie została zdefiniowana w prawie wspólnotowym. W art. 87, ust. 1 TWE, określa się natomiast, kiedy pomoc publiczna ma niedopuszczalny charakter. Dzieje się tak, gdy spełnione są kumulatywnie następujące warunki: pomoc ma charakter selektywny, zakłóca konkurencję, narusza wymianę handlową między państwami członkowskimi, nie jest objęta jednym z wyjątków przewidzianych w TWE (do wyjątków należą: pomoc o charakterze socjalnym, pomoc w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe, pomoc dla terenów dotkniętych podziałem Niemiec). Szerzej zob.: Marquardt [2007, s. 31, 80–82].

[3] Szerzej zob.: http://www.paiz.gov.pl/prawo/prawo_konkurencji/artykuly/prawo_pomocy_publicznej (dostęp: 23.07.2013 r.).

terwencjonizmu dotyczące korygowania niedoskonałości rynku przedstawia tabela 6.1. Pojęcie „narzędzi" jest w tym przypadku rozumiane jako: „*sposoby działania przedstawicieli władz, które wywołują pożądane zachowania innych uczestników życia gospodarczego*" [Beksiak (red.), 2001, s. 91].

W kategorii narzędzi pieniężnych wymienia się [*ibidem*, s. 93]: stopy procentowe NBP, kursy walutowe, stawki podatkowe, taryfy celne, ulgi podatkowe związane z konkretnymi osobami i zdarzeniami, subwencje, zróżnicowane cła i dopłaty eksportowe, zwolnienia z obciążeń wobec państwa itp. Do niepieniężnych narzędzi oddziaływania zaliczane są: licencje, zezwolenia, stałe i doraźne zakazy i nakazy, wydawane przez różne szczeble władzy [*ibidem*, s. 94].

Tabela 6.1. Instrumenty interwencjonizmu gospodarczego a korygowanie niedoskonałości mechanizmu rynkowego

Niedoskonałości rynku	Interwencja państwa	Przykłady działań polityki ekonomicznej
Rodzaj nieefektywności: ▸ niedoskonała konkurencja, monopole	Interwencja na rynku	Prawo antymonopolowe, urzędy antymonopolowe
▸ koszty zewnętrzne (społeczne) m.in. zanieczyszczenie środowiska w wyniku działalności produkcyjnej firm	Interwencja, ograniczenie swobody działalności, np. raporty oddziaływania na środowisko przy podejmowaniu decyzji o inwestycji	Przepisy dotyczące ochrony środowiska
▸ niskie zainteresowanie sfery biznesu określonymi sferami aktywności (sfera dóbr publicznych)	Subsydiowanie działalności, dotacje, refundacje, zachęty podatkowe	Budowa i rozbudowa infrastruktury publicznej, specjalne strefy ekonomiczne, parki przemysłowe
Nierówność dochodów (nadmierne dysproporcje w poziomie dochodów i warunkach życia)	Redystrybucja	Progresja podatkowa, transfery
Niestabilność gospodarki (wahania koniunktury)	Działania stabilizacyjne w ramach polityki makroekonomicznej	Regulacja podaży pieniądza, zachęty podatkowe dla inwestorów, inwestycje publiczne

Źródło: na podstawie pracy: Winiarski (red.) [1994, s. 29].

Redystrybucja pełni szczególną rolę jako narzędzie wspomagające m.in. wyrównywanie poziomu dochodów w gospodarce, a w konsekwencji niwelowania nierówności w poziomie życia obywateli [Puczkowski, 2011, s. 281]. Funkcja redystrybucyjna jest zarazem jedną z trzech podstawowych funkcji finansów publicznych, a polityka redystrybucyjna definiowana jest jako polityka, której bezpośrednim celem jest „zadośćuczynienie" nierównościom w poziomie dochodów w wymiarze *ex post* i *ex ante* [Hayashi, 2010, s. 36].

Korygowanie nierówności w ujęciu *ex post* następuje głównie przez progresywne opodatkowanie oraz system zasileń transferowych. Zdecydowanie trudniejsze są działania *ex ante*, dotyczą bowiem zmiennych losowych, zwiększających prawdopodobieństwo zagrożenia jednostki nierównością w uzyskiwanym dochodzie na skutek takich czynników, jak: niepełnosprawność, patologiczne wzorce, zamieszkiwanie w regionie dotkniętym biedą, klęską itp. W takiej sytuacji stworzenie gospodarstwom domowym równych szans do uzyskiwania porównywalnych dochodów w przyszłości, z uwagi na zindywidualizowany charakter, stanowi istotny problem do rozwiązania [*ibidem*].

Działania redystrybucyjne podejmowane przez państwo ze względu na motywy i przyjęty mechanizm różnią się w ujęciu rodzajowym i modelowym. Redystrybucja może mieć charakter zarówno dochodowy, jak i majątkowy, a modele redystrybucji przyjmują różnorodną formę. Dokonując przeglądu literatury przedmiotu i ewolucji poglądów na problem redystrybucji w teorii finansów publicznych, warto zwrócić uwagę na podejście A. Walasika i jego podział na: deskryptywne (opisujące) i dezyderatywne (projektujące) modele redystrybucji, odpowiadające kolejno pozytywnym i normatywnym teoriom finansów publicznych [Walasik, 2008, s. 24–27].

W przypadku **modeli deskryptywnych** poszukuje się związku między zjawiskami i procesami, jakie dokonały się *ex post*, a działaniami redystrybucyjnymi przeprowadzonymi w tym samym czasie. Nurt ten tworzą prace C. Boixa (redystrybucja jest pochodną politycznego modelu państwa), A. Lindbecka (wskazał na czynniki społeczno-gospodarcze mające wpływ na redystrybucję i zaproponował cztery jej modele[4]). Natomiast **dezyderatywne modele** redystrybucji są przedmiotem rozważań w pracach autorstwa: S.J. Baileya, G. Espring-Andersena, D. Filara, T.A. Husteda, L.W. Kenny'ego, G. Corneo,

[4] *Ibidem*, model szerokiej redystrybucji poziomej, model redystrybucji typu ubezpieczeniowego, model redystrybucji pionowej, model cząstkowej redystrybucji poziomej.

H.P. Grünera i opierają się zarówno na teoretycznych koncepcjach państwa, jak i na analizie zachowań jednostek.

W pierwszym z podejść, opartym na koncepcjach państwa, wykorzystywanym w modelach dezyderatywnych, ważny wpływ na redystrybucję wywiera obowiązująca w sektorze publicznym doktryna społeczno-polityczna. S.J. Bailey w tym kontekście podkreślił znaczenie: liberalizmu, neoliberalizmu oraz kolektywizmu.

W przypadku **koncepcji liberalnej** skala redystrybucji jest ograniczona, co wynika z podstawowych postulatów koncepcji zakładającej minimalizowanie roli państwa w gospodarce, przy założeniu możliwości nabywania dóbr i usług przez obywateli w sektorze prywatnym (wydatki publiczne zastępowane są przez prywatne), przy jednoczesnym ograniczeniu obciążeń podatkowych i preferowanej regresywnej stawce opodatkowania i ograniczaniu skali pożyczek publicznych [*ibidem*, s. 25].

Podejście neoliberalne pozostaje mniej restrykcyjne w swoich założeniach niż ujęcie liberalne. Postuluje, co prawda, ograniczanie rozmiarów funduszy publicznych, uzasadnia jednak ponoszenie wydatków publicznych ich korzystnym wpływem na gospodarkę. Wspiera także proporcjonalne stawki podatkowe i dopuszcza formę wsparcia pożyczkami publicznymi w sytuacji uzasadnionej efektywności ekonomicznej.

Podejście kolektywistyczne cechuje najszerszy zakres sektora publicznego i skali redystrybucji prowadzonej głównie za pośrednictwem systemu podatkowego (preferowane opodatkowanie progresywne), wydatki publiczne zastępują wydatki sektora prywatnego, przy jednoczesnej dopuszczalności pożyczek publicznych przeznaczanych na cele socjalne [*ibidem*].

Wśród deskryptywnych modeli redystrybucji warto zwrócić uwagę na kryterium obligatoryjności jej dokonywania. A. Walasik, opierając się na podejściu D.C. Muellera, wyróżnił modele dobrowolnej redystrybucji i model przeciwstawny, traktujący redystrybucję jako „zawłaszczenie". Modele redystrybucji dobrowolnej traktują to zjawisko w sposób niejednorodny, a w szczególności poddają je analizie zarówno jako ubezpieczenie czy dobro publiczne, jak i w kontekście implementacji postulatów zasady równości bądź zapewnienia efektywnej alokacji zasobów [*ibidem*].

Szczególnie dwa ostatnie podejścia wydają się istotne, podnoszą bowiem kwestie równości i efektywności, które problem redystrybucji czynią wysoce dyskusyjnym. Redystrybucja dochodów prowadzi bowiem do uszczuplenia oszczędności jednych jednostek na rzecz przysporzenia korzyści innym

jednostkom [Puczkowski, 2011, s. 282], stąd pojawia się pytanie o zasadność i przesłanki dokonywania redystrybucji, która może prowadzić do osłabienia motywacji działania podmiotów bardziej przedsiębiorczych bądź do „ukrywania" przez te jednostki dochodów, bądź też do korzystania z możliwości tzw. „optymalizacji" podatkowej.

Jaki wobec tego priorytet należy przyjąć w procesie redystrybucji dochodów – efektywności gospodarowania czy sprawiedliwości (równości) [Owsiak, 2005, s. 72] i w jaki sposób podejść do koncepcji opodatkowania dochodów (dylematy związane z podatkiem progresywnym i jego konstrukcją)? Ocena wpływu podatkowych i wydatkowych instrumentów redystrybucji jest przedmiotem rozważań normatywnej teorii finansów publicznych, wpisanej w paradygmat państwa opiekuńczego (*welfare state*) [Walasik, 2008, s. 239]. Pozytywna teoria finansów publicznych, współgrająca z założeniami teorii wyboru publicznego, postrzega redystrybucję jako efekt ścierania się grup interesów [*ibidem*], które dążą do maksymalizacji swoich korzyści, wykorzystując mechanizm politycznego wyboru. Warto w tym miejscu wspomnieć o koszcie redystrybucji, związanym z koniecznością organizacji i utrzymywania aparatu administracyjnego (zwłaszcza skarbowego). Decyzje podejmowane w zakresie polityki regulacyjnej, dokonywanej w ramach redystrybucyjnej funkcji finansów publicznych, powinny zatem zostać poprzedzone kompleksową oceną dotychczasowych skutków aktywności fiskalnej państwa.

6.2. Redystrybucja pionowa i pozioma w teorii federalizmu fiskalnego

Redystrybucja jest zjawiskiem ściśle powiązanym z koncepcją federalizmu fiskalnego, w ramach której przyjmuje specyficzną formę. Przez **federalizm fiskalny** w literaturze przedmiotu rozumie się „*proces zmierzający do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*" [Piotrowska-Marczak, 2009, s. 15], a istota redystrybucji dochodów publicznych w teorii federalizmu fiskalnego przejawia się w możliwości równoległego, odrębnego gromadzenia części środków publicznych na poziomie państwa i na niższych szczeblach władzy, funkcjonujących w ramach podziału administracyjnego, które mają uprawnienia w zakresie władztwa finansowego (stanowienie danin, określanie ich form i rozmiarów oraz decydowanie o przeznaczeniu zgromadzonych środków) [*ibidem*].

W tym miejscu niewątpliwie nasuwa się skojarzenie federalizmu fiskalnego z decentralizacją, która warunkuje przekazywanie uprawnień i kompetencji jednostkom niższych szczebli władzy. K. Piotrowska-Marczak wskazuje jednak na odrębność znaczeniową obu procesów, podkreślając szerszy zakres federalizmu fiskalnego, który polega na „*połączeniu polityki dochodowej z jej sprzymierzeniem, którego celem jest efektywne wykorzystanie środków publicznych*" [*ibidem*]. Decentralizacja jest zatem warunkiem niezbędnym do skutecznego wypełniania postulatów teorii federalizmu fiskalnego, nie może być natomiast traktowana jako proces tożsamy.

Federalizm fiskalny jest koncepcją wdrażaną zarówno w krajach o charakterze unitarnym, jak i federalnym. Z uwagi na wysoki poziom zróżnicowania poszczególnych państw i przyjętych przez nie regulacji w zakresie poziomu autonomii władz niższego szczebla podziału terytorialnego, w bardzo zróżnicowany sposób przedstawiają się w praktyce rozwiązania dotyczące mechanizmu redystrybucji dochodów publicznych w wybranych krajach świata. W teorii federalizmu fiskalnego zakłada się, że ze względu na rangę problemu oraz zakres uprawnień władczych i kompetencyjnych redystrybucja dochodu powinna pozostać domeną rządu centralnego, który odpowiada także za makroekonomiczną stabilizację gospodarki. Nie oznacza to jednak, że redystrybucja dochodów dokonywana przez władzę centralną jest zawsze efektywna. M. Feldstein i M.V. Wrobel w swoich badaniach dowodzą, że podejmowane przez rząd USA próby redystrybucji dochodów okazały się nieudane [Feldstein, Wrobel, 1998, s. 369–396]. Z drugiej strony władze niższych szczebli terytorialnych nie dysponują środkami i instrumentarium pozwalającym na efektywne kontrolowanie i sterowanie gospodarką narodową. W.E. Oates uzasadnia to twierdzenie przykładem wdrażania lokalnych programów wsparcia dla gospodarstw domowych o niskim poziomie dochodów, który dzięki progresywnemu rozłożeniu obciążeń podatkowych mógłby skutkować „exodusem" najzamożniejszych mieszkańców populacji do nowego miejsca zamieszkania i tym samym zmniejszenia lokalnej bazy podatkowej [Oates, 1999, s. 1121]. W przypadku polityki podatkowej prowadzonej na szczeblu rządowym sytuacja taka jest mniej prawdopodobna, gdyż odpływ ludności o najwyższym poziomie dochodów musiałby skierować się za granicę, co z punktu widzenia formalnoprawnego i kulturowego napotyka więcej ograniczeń niż migracja wewnątrz kraju. Jednocześnie mobilność mieszkańców (pracowników) jest jednym z czynników obniżających możliwość skutecznej redystrybucji dochodów na poziomie lokalnym [*ibidem*].

Pojawia się więc pytanie o skuteczne instrumenty wykorzystywane w lokalnych programach interwencji, pozwalające na wyrównywanie dochodów przez niższy szczebel władzy, mając na uwadze wysoki poziom mobilności jednostek najbardziej efektywnych, osiągających najwyższy pułap dochodów w kontekście tzw. konkurencji podatkowej. Model zaproponowany przez C.M. Tiebouta (1956) odnosi się do tej kwestii, wskazując na to, że tzw. cena podatkowa pełni funkcję informacyjną względem gospodarstw domowych w zakresie kosztów konsumpcji różnych poziomów dostarczanych lokalnie dóbr i usług publicznych, co skutkuje efektywnym wzorcem konsumpcji tych dóbr [*ibibem*, s. 1124].

Zakładając, że w wyniku nakładów ponoszonych przez lokalne władze rośnie produktywność zaangażowanego kapitału oraz skala korzyści uzyskiwanych przez mieszkańców, należy „przechwycić" te korzyści przez ich opodatkowanie (tzw. *benefit tax*), a następnie dokonać ich równomiernego rozmieszczenia w ramach jednostek lokalnej społeczności [*ibidem*]. W praktyce jednak opodatkowanie nie dotyczy wyłącznie korzyści (przysporzenia) uzyskiwanych przez mieszkańców w wyniku inwestycji publicznych, a raczej zdarzeń o niezależnym charakterze (tzw. *nonbenefit tax*), z czego wynika trudność kształtowania mechanizmów skutecznej redystrybucji oraz optymalnego poziomu opodatkowania.

Mając na względzie wskazany problem mobilności i jego skutki dla lokalnych władz i społeczności w kontekście konkurencji podatkowej, w teorii federalizmu fiskalnego zakłada się, że wysoce mobilny kapitał biznesowy podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (i analogicznie od osób fizycznych) na poziomie rządowym, co zapewnia lepszą kontrolę nad bazą podatkową i pozwala minimalizować zjawisko „migracji podatkowej". Natomiast z punktu widzenia kompetencji władz niższego szczebla pożądane jest powierzenie im władztwa podatkowego w zakresie opodatkowania nieruchomości, kopalin i innych zasobów naturalnych, tworzących zróżnicowaną bazę podatkową determinowaną lokalizacją, która może być lokalnie skutecznie kontrolowana pod kątem wpływów podatkowych [Keen, 1997, s. 25]. Poza podziałem kompetencji podatkowych między różne szczeble władzy, należy zwrócić także uwagę na rozwiązania o charakterze pośrednim, w postaci: udziałów jednostek niższego szczebla władzy we wpływach z podatków centralnych [Wójtowicz (red.), 2008, s. 98] oraz dodatków do podatków.

Kwestia podatków ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia **pionowej redystrybucji** dochodów, określanej także mianem wertykalnej, względem której uzupełniającą rolę pełni **redystrybucja pozioma** (horyzontalna).

W kontekście kształtowania mechanizmu pionowej redystrybucji dochodów pojawia się wiele pytań, zwłaszcza dotyczących kryterium podziału uprawnień między władze wyższego i niższego szczebla podziału terytorialnego w zakresie stanowienia i nakładania podatków oraz prowadzenia polityki ulg i zwolnień oraz stanowienia innych preferencji podatkowych. Mechanizm wyrównywania poziomego opiera się natomiast na postulacie zasady równości poziomej dochodów i solidarności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, której przesłanką jest wyrównywanie różnic dochodowych między najbiedniejszymi i najbogatszymi jednostkami podziału terytorialnego [Poniatowicz, 2011, s. 238].

Wydaje się, że podstawową kwestią, decydującą o przypisaniu określonych uprawnień w ramach polityki podatkowej, powinno być kryterium kapitałochłonności zadań realizowanych przez jednostki poszczególnych szczebli podziału terytorialnego [Piotrowska-Marczak (red.), 2009, s. 25]. Podatki stanowią bowiem podstawowe źródło zasileń budżetu, a zarazem dominującą kategorię dochodów własnych. Wydajność poszczególnych rodzajów podatków warunkuje zatem możliwość realizacji zadań powierzonych jednostkom niższego szczebla podziału administracyjnego kraju. Teza ta znajduje potwierdzenie w zapisach art. 9, ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego (EKSL), który podkreśla konieczność wyposażenia wspólnot lokalnych we własne, wystarczające zasoby finansowe, którymi powinny dysponować w ramach przyznanych im uprawnień [Europejska Karta…]. Jednocześnie art. 9, ust. 4 EKSL wskazuje na cechy systemu finansowania zadań na szczeblu lokalnym, który powinien być wystarczająco zróżnicowany oraz elastyczny, zapewniając tym samym zdolność dostosowania struktury finansowania do zmiennych warunków otoczenia.

EKSL w art. 9, ust. 5 odnosi się jednocześnie do idei solidarności finansowej, wskazując, że „*Ochrona społeczności lokalnych, finansowo słabszych, wymaga zastosowania procedur wyrównawczych lub działań równoważących, mających na celu korygowanie skutków nierównego podziału potencjalnych źródeł dochodów, a także wydatków, jakie te społeczności ponoszą. Procedury lub działania tego typu nie powinny ograniczać swobody podejmowania decyzji przez społeczności lokalne w zakresie ich uprawnień własnych*" [*ibidem*].

Do zasady solidarności i do konieczności stosowania mechanizmu wyrównywania finansowego nawiązuje także art. 14, ust. 4 Europejskiej Karty Samorządu Regionalnego (EKSR), stanowiący, że: „*Zasada solidarności wymaga wprowadzenia, w obrębie każdego państwa, mechanizmu wyrównywania finan-*

sowego, biorącego pod uwagę zarówno potencjalne zasoby, jak i potrzeby regionów, którego celem jest zharmonizowanie poziomu życia mieszkańców w różnych regionach"[5].

Praktyka funkcjonowania JST wskazuje, że zapewnienie adekwatności źródeł finansowania w stosunku do kapitałochłonności realizowanych przez te jednostki zadań nastręcza wiele trudności. Często dochodzi bowiem do występowania pionowej nierównowagi fiskalnej, której przyczyna tkwi właśnie w problemie nieadekwatności [Piotrowska-Marczak (red.), 2009, s. 27], tj. niedostosowania wydajności źródeł finansowania do zapotrzebowania na kapitał finansowy zgłaszanego w związku z realizacją zadań przez jednostki niższego szczebla podziału terytorialnego.

Dodatkowym czynnikiem mającym wpływ na wydajność lokalnej bazy podatkowej jest tzw. **potencjał endogeniczny**, warunkujący szeroko rozumianą atrakcyjność danej jednostki m.in. dla inwestorów krajowych i zagranicznych oraz mieszkańców, decydującą tym samym o jej zdolności do kształtowania wielkości wpływów budżetowych z dochodów własnych. Odrębną kwestią różnicującą jednostki podziału terytorialnego, obok wskazanej zdolności do kreowania dochodów własnych, jest problem kosztów ponoszonych przez daną jednostkę, na który wpływ mają m.in. takie czynniki, jak uwarunkowania geograficzno-topograficzne czy demograficzne (gęstość zaludnienia, migracje). Czynniki te są źródłem nierównowagi o charakterze poziomym, tj. występującej między jednostkami podziału terytorialnego tego samego szczebla, dlatego w celu wyrównywania szans między jednostkami ich oddziaływanie na budżety lokalne poddawane jest korekcie z wykorzystaniem mechanizmu wyrównawczego (zazwyczaj subwencja).

Obok subwencjonowania, instrumentem wspierającym działania ukierunkowane na niwelowanie nierównowagi fiskalnej są dotacje, pozwalają bowiem na równoległe rozwiązywanie problemów w zakresie nierównowagi o charakterze zarówno pionowym, jak i poziomym. Tak szeroki zakres oddziaływania za pomocą systemu dotacji sprawia, że przyjmują one bardziej zróżnicowane od subwencji formy, wśród których najczęściej wymienia się dotacje o charakterze ogólnym, zadaniowym i wyrównawczym [*ibidem*].

[5] EKSR została przyjęta podczas IV sesji Kongresu Władz Lokalnych i Regionalnych w dniach 3–5 czerwca 1997 r. w Strasburgu.

6.3. Narzędzia redystrybucji i społeczno-gospodarcze skutki ich wykorzystania

W procesie redystrybucji istotną rolę odgrywa właściwy wybór narzędzi, za pomocą których funkcja redystrybucyjna jest realizowana. Ma to szczególne znaczenie w kontekście diagnozowania charakteru interwencji i jej zamierzonego skutku (np. korekta nierównowagi fiskalnej o pionowym bądź poziomym charakterze). W literaturze przedmiotu rozróżnia się narzędzia redystrybucji bezpośredniej i pośredniej oraz podatkowe i wydatkowe. Warto przy tym zaznaczyć, że zarówno podatkowe, jak i wydatkowe instrumenty znajdują zastosowanie w redystrybucji bezpośredniej i pośredniej. Kolejnym podziałem jest rozróżnienie na instrumenty progresywne i regresywne [Walasik, 2008, s. 105–237]. Instrumenty progresywne, wykorzystując rozwiązania w zakresie gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, przyczyniają się do niwelowania dysproporcji dochodowych. Natomiast instrumenty regresywne oddziałują w odwrotnym kierunku, przyczyniając się do zwiększenia zróżnicowania [*ibidem*, s. 98].

W grupie **instrumentów redystrybucji bezpośredniej** wyodrębnia się podatki od dochodów osobistych[6] oraz transfery socjalne. Do **instrumentów redystrybucji pośredniej** należą zaś podatki pośrednie oraz wydatki na dostarczanie dóbr społecznych. A. Walasik zwraca uwagę na konsekwencje wykorzystania instrumentów redystrybucji bezpośredniej i pośredniej. W pierwszym przypadku dochodzi do zmiany poziomu dochodu pozostającego w dyspozycji poszczególnych jednostek, a w drugim zmienia się użyteczność dochodu do dyspozycji [*ibidem*, s. 60].

Koncentrując zainteresowanie na problematyce **transferów z budżetu państwa**, należy odnieść się do kategorii subwencji, dotacji oraz świadczeń na rzecz osób fizycznych.

Subwencja ogólna definiowana jest jako „*źródło dochodów jednostek samorządu terytorialnego i prawem określone świadczenie pieniężne Skarbu Państwa, wydatek z budżetu państwa na ich rzecz*" [Stahl, Jaworska-Dębska B. (red.) 2010, s. 227]. Cechą wyróżniającą subwencję jest jej niecelowy charakter. Jest ona traktowana jako transfer o charakterze „*bezzwrotnym, nieodpłatnym, bezwarunkowym, obiektywnie określonym, przekazywany w celu uzupełnienia środków*

[6] Szerzej w rozdz. 4 opracowania.

własnych, o którego wykorzystaniu decydują samodzielnie organy stanowiące" [Guziejewska, 2008b, s. 69] JST. Rola i znaczenie subwencji ogólnej jest zupełnie odmienne od mechanizmu wsparcia z wykorzystaniem dotacji. Subwencja ogólna ma zapewnić jednostkom terytorialnym dodatkowe środki finansowe, których potrzeba przekazania warunkowana jest m.in. koniecznością wyrównywania szans wynikających z dysproporcji i różnic ekonomicznych między nimi, determinowanych m.in. potencjałem endogenicznym tych jednostek.

Do podstawowych funkcji przypisywanych subwencji ogólnej należą:

1) finansowanie wydatków budżetowych ponoszonych w związku z realizacją zadań oświatowych;

2) wyrównywanie dysproporcji dochodowych między poszczególnymi JST.

Konstrukcja subwencji ogólnej opiera się na trzech częściach: oświatowej, wyrównawczej oraz równoważącej (gminy, powiaty) lub regionalnej (województwa). Część wyrównawcza składa się z dwóch komponentów [Sochacka-Krysiak (red.), 2008, s. 165]: kwoty podstawowej, niwelującej różnice w dochodach między poszczególnymi JST (otrzymują ją jednostki o niższym niż wartość przeciętna poziomie dochodów *per capita*), oraz kwoty uzupełniającej, wyrównującej różnice w wydatkach JST przejawiające się w wyższym koszcie realizacji zadań determinowanym specyfiką JST lub uwarunkowaniami danego terenu (gęstość zaludnienia, stopa bezrobocia, liczba mieszkańców). Część równoważąca subwencji ogólnej pełni także funkcję wyrównującą różnice w dochodach osiąganych przez poszczególne JST, jakkolwiek bardzo ogólne wskazanie celu stosowania tej części przez ustawodawcę jest krytycznie oceniane w literaturze przedmiotu [Ofiarski, 2008, s. 51].

W porównaniu z subwencją **dotacje** mają zdecydowanie odmienny charakter, finansują bowiem ściśle określone zadania zarówno bieżące, jak i inwestycyjne [Guziejewska, 2008b, s. 69]. Wśród głównych celów wykorzystania dotacji w literaturze przedmiotu wymienia się [*ibidem*, s. 91–92]: złagodzenie efektów zewnętrznych, narzucenie preferencji władz państwowych, korygowanie pionowej i poziomej nierównowagi fiskalnej.

Dotacje są „*wydatkiem bezzwrotnym i niezwiązanym z żadnym konkretnym świadczeniem wzajemnym*" [Malinowska-Misiąg, Misiag, 2007, s. 152]. Zgodnie z treścią art. 126 ufp ustawodawca precyzuje pojęcie dotacji jako: *podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych*.

Jednocześnie ustawowy podział dotacji dotyczy dotacji: celowych, przedmiotowych oraz podmiotowych[7]. Największe znaczenie mają obecnie **dotacje celowe**, które stanowią „*świadczenia pieniężne Skarbu Państwa, wydatki budżetu państwa przeznaczone na finansowanie lub współfinansowanie zadań JST wskazanych w ustawie*" [Stahl, Jaworska-Dębska B. (red.) 2010, s. 37]. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, JST mogą uzyskiwać dotacje zarówno z budżetu państwa [Ustawa z dnia 13 listopada 2003…, art. 3, ust. 1, pkt. 3], jak i z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego [*ibidem*, art. 4, ust. 11]. Zagadnienie dotacji dla JST reguluje ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [*ibidem*], która wymienia dotacje jako jedną z kategorii dochodów JST (art. 3 ust. 1) oraz wskazuje zadania (art. 8), które mogą być objęte finansowaniem w formie dotacji, a które odnoszą się do [*ibidem*]:

- zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami;
- zadań realizowanych przez JST na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej;
- zadań objętych mecenatem państwa w dziedzinie kultury;
- usuwania bezpośrednich zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, skutków powodzi i osuwisk ziemnych oraz skutków innych klęsk żywiołowych;
- finansowania lub dofinansowania zadań własnych (zwłaszcza z zakresu oświaty);
- realizacji zadań wynikających z umów międzynarodowych;
- dofinansowania zadań objętych kontraktem wojewódzkim.

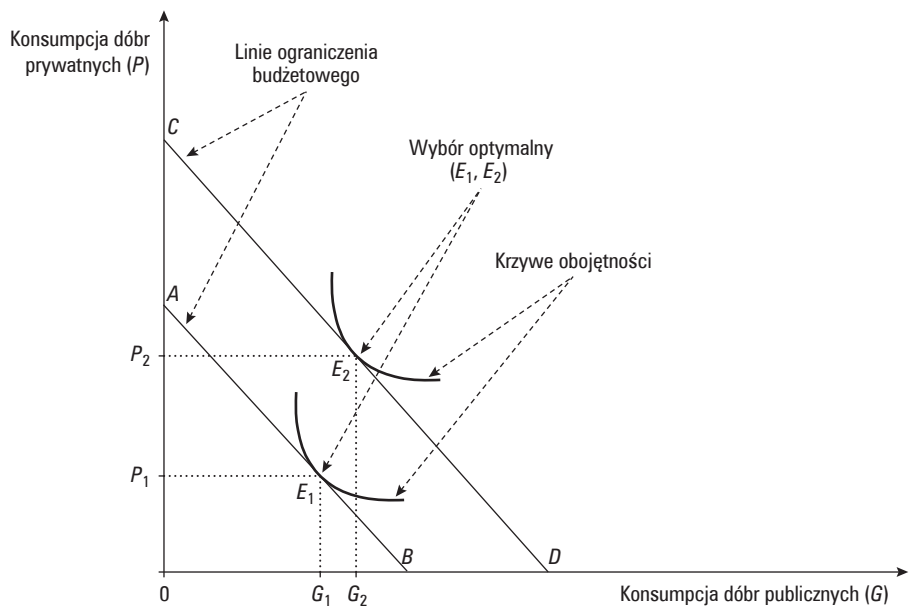
Zdecydowanie mniejsze znaczenie niż dotacje celowe mają dotacje podmiotowe i przedmiotowe. **Dotacje podmiotowe** przyznawane są na „*dofinansowanie działalności bieżącej ustawowo wskazanego podmiotu*" [Malinowska-Misiąg, Misiąg, 2007, s. 154]. **Dotacjami przedmiotowymi** są zaś „*dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych*" [*ibidem*].

W literaturze anglojęzycznej odnoszącej się do problematyki transferów funkcjonują kategorie transferów bezwarunkowych i warunkowych, odpowiadające polskim subwencjom i dotacjom. W ramach transferów warunkowych funkcjonują [Mackiewicz-Łyziak i in., 2008, s. 18]: dotacje sprzężone (*matching*

[7] W literaturze przedmiotu wymienia się różne klasyfikacje dotacji, wskazując m.in. na istnienie dotacji warunkowych, bezwarunkowych, kwotowych i ryczałtowych itd.

grants), limitowane dotacje sprzężone (*closed-ended maching grants*) oraz dotacje zblokowane (*nonmatching grants*). Obok dotacji sprzężonych, opartych na zasadzie współfinansowania, B. Guziejewska zwraca uwagę jeszcze na dotacje ryczałtowe (*lump-sum grants*) [Guziejewska, 2008b, s. 253]. Dotacje sprzężone opierają się na mechanizmie refundacji, która może być pełna (*matching grants*), podlegać ograniczeniu do określonej kwoty (*closed-ended maching grants*) albo dotyczyć finansowania konkretnego zakupu (*nonmatching grants*) [*ibidem*; Zioło, 2012, s. 88–89].

Rodzaj transferów wykorzystywanych w procesie finansowania zadań publicznych determinuje zróżnicowane efekty makro- i mikroekonomiczne, ze szczególnym uwzględnieniem kierunków oddziaływania na budżet JST. Transfery mają bowiem wpływ na zmianę ograniczenia budżetowego JST (zob. rys. 6.1).



Rysunek 6.1. Model optymalnego wyboru dla dóbr normalnych i jego wykorzystanie do analizy wpływu dotacji ogólnej na budżet JST

Źródło: na podstawie pracy: Guziejewska [2008b, s. 77].

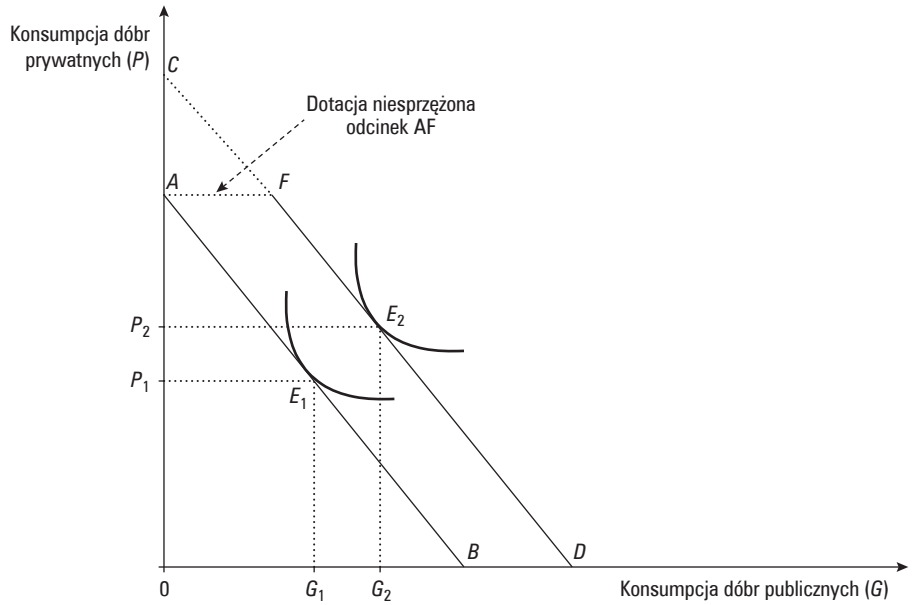
Każda dodatkowa kwota środków przekazana JST w formie transferu powoduje zwiększenie jej dochodów do dyspozycji i przesunięcie linii ograniczenia budżetowego w górę. Wzrost dochodów do dyspozycji ma również wpływ na

wielkość i strukturę konsumowanych przez JST dóbr zarówno publicznych, jak i prywatnych [Guziejewska, 2008b, s. 77–78]. W przypadku dotacji o charakterze ogólnym kierunki alokacji środków zależne są od decyzji JST, donator nie ma na nie wpływu. Odmienna sytuacja występuje w przypadku dotacji celowych, które przeznaczane są na z góry określone cele. Podmiotowi dotującemu łatwiej jest więc kontrolować zasadność wydatkowania środków przekazywanych JST [*ibidem*, s. 73].

Zarówno w przypadku dotacji nieuwarunkowanych, jak i sprzężonych, ich przekazanie do budżetu JST skutkuje zwiększeniem dochodów do dyspozycji, czemu towarzyszy obniżenie poziomu podatków lokalnych. W konsekwencji JST mogłaby nabyć więcej dóbr prywatnych po dotychczasowej cenie, ale ze względu na spadek ceny dóbr publicznych dojdzie jednak do zastąpienia konsumpcji dóbr prywatnych konsumpcją tańszych dóbr publicznych (efekt substytucyjny) [*ibidem*, s. 81–82].

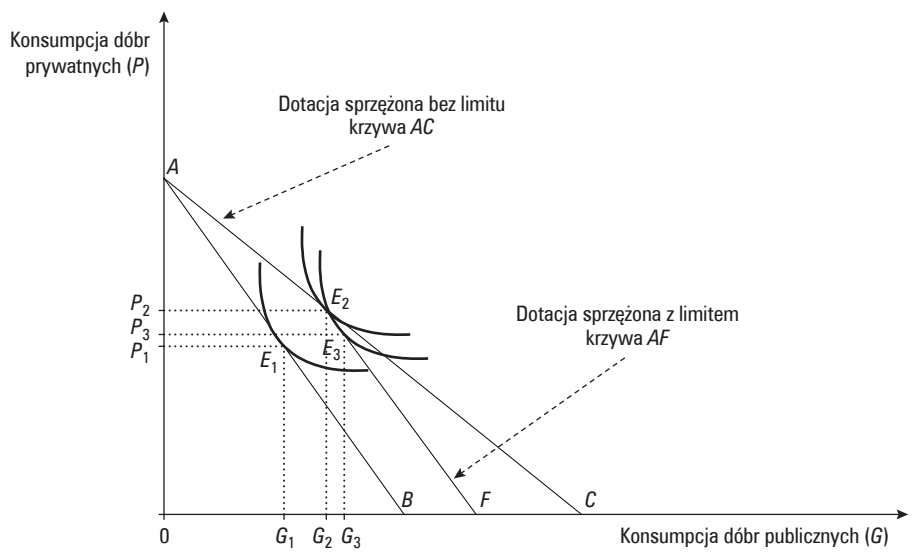
Efekt substytucyjny polega więc na zastępowaniu konsumpcji danego dobra konsumpcją innego dobra, którego cena uległa obniżeniu. W przypadku transferów opartych na zasadzie współfinansowania, efektowi substytucyjnemu towarzyszy efekt dochodowy, polegający na tym, że w wyniku obniżenia ceny danego dobra, przy niezmienionej wielkości jego konsumpcji, konsumentowi pozostaje większa (niż przed obniżką ceny) wielkość środków finansowych do dyspozycji, w wyniku czego jest on w stanie zwiększyć popyt na dane dobro [Stiglitz, 2004, s. 128]. Dla dotacji niewymagających współfinansowania charakterystyczne jest występowanie jedynie **efektu dochodowego**. Wpływ dotacji wymagających i niewymagających dofinansowania na zmiany budżetu i konsumpcji JST przedstawiają rysunki 6.2 i 6.3.

Wykresy zaprezentowane na rysunkach 6.2 i 6.3 w sposób jednoznaczny wskazują na zdecydowanie odmienne skutki wykorzystania dotacji o charakterze sprzężonym i niesprzężonym. W przypadku **dotacji niesprzężonych** JST zwiększają swój poziom ograniczenia budżetowego, dzięki czemu są zdolne do dostarczania większej ilości dóbr publicznych. Zwiększenie podaży dóbr i usług publicznych nie jest jednak wprost proporcjonalne do wielkości otrzymanej przez nią kwoty dotacji. Dzieje się tak z uwagi na zastępowanie przez JST finansowania w formie podatków lokalnych środkami z otrzymanej dotacji. Mniejsze obciążenia mieszkańców wynikające z tytułu obniżenia stawek podatków lokalnych sprawiają, że następuje wzrost realnego dochodu gospodarstw domowych, który wydatkowany jest na dobra prywatne.



Rysunek 6.2. Wpływ dotacji niesprzężonej na konsumpcję dóbr i budżet JST

Źródło: na podstawie pracy: Guziejewska [2008b, s. 79].



Rysunek 6.3. Wpływ dotacji sprzężonej na konsumpcję dóbr i budżet JST

Źródło: na podstawie pracy: Guziejewska [2008b, s. 81–82].

W drugim z rozpatrywanych wariantów dotyczących **dotacji sprzężonych** występują dwie sytuacje: dotacja z limitem dofinansowania i dotacja bez takiego limitu. W obu przypadkach są to dotacje celowe na dofinansowanie konkretnego zadania. Dotacja sprzężona bez limitu powoduje zwiększenie ograniczenia budżetowego JST i wzrost konsumpcji dóbr publicznych i prywatnych. W odróżnieniu jednak od dotacji niesprzężonej dofinansowane jest konkretne zadanie publiczne, co powoduje, że dane dobro publiczne staje się tańsze. Stąd, mimo obniżenia podatków lokalnych i w efekcie wzrostu realnego dochodu, popyt na dobra prywatne może być mniejszy (maksymalny popyt na dobra publiczne oznaczony jest na rys. 6.3 punktem *A*) niż na tańsze dobra publiczne.

Ostatni z omawianych wariantów dotyczy **dotacji sprzężonej z limitem dofinansowania**. Limit dofinansowania powoduje, że po jego przekroczeniu JST ponosi pełne koszty świadczenia dóbr i usług publicznych, rosną więc ich relatywne ceny. Jest to główna przyczyna, dla której – w przypadku tego rodzaju dotacji – konsumpcja dóbr publicznych jest mniejsza niż w przypadku dotacji sprzężonej bez limitu. Sytuacja taka występuje wówczas, gdy koszty zadania realizowanego przez JST przewyższają kwotę dotacji. Jeżeli samorząd realizuje zadanie po niższym koszcie niż kwota dotacji, wówczas limit dotacji nie będzie miał wpływu na wielkość konsumpcji dóbr[8].

Skutki odmienne od transferów wywołuje **opodatkowanie**[9], które powoduje zmniejszenie konsumpcji opodatkowanego dobra na skutek zmniejszenia wielkości dochodu rozporządzalnego. W tym przypadku efektem dochodowym podatku jest zmniejszenie konsumpcji danego dobra pod wpływem zmniejszenia realnego dochodu. Opodatkowane dobro, w wyniku wzrostu ceny, staje się mniej atrakcyjne dla konsumentów, którzy zastępują je konsumpcją substytutów. Dlatego też zmniejszenie konsumpcji opodatkowanego dobra na skutek wzrostu jego ceny względnej określane jest mianem **efektu substytucyjnego** [Stiglitz, 2004, s. 626–627].

Wyniki badań empirycznych wykazały, że dotacje o charakterze zryczałtowanym wywoływały częściowy efekt substytucji dochodów własnych przez dotacje (wzrost kwot przekazywanych podatków prowadził do co najmniej niewielkiej obniżki lokalnych podatków). W przypadku dotacji o charakterze proporcjonalnym efekt substytucji nie wystąpił, obserwowalny był natomiast wzrost wydatków [Guziejewska, 2008b, s. 88]. Stąd wniosek, że dotacje zryczał-

[8] Interpretacja rysunków 6.2 i 6.3 na podstawie pracy: Guziejewska [2008b, s. 79–82].

[9] Szerzej kwestia ta została omówiona w podrozdz. 6.4.

towane są skutecznym narzędziem w przypadku polityki budżetowej ukierunkowanej na ograniczanie wydatków. System proporcjonalny sprzyja natomiast utrzymaniu zasady równości poziomej [*ibidem*]. Wybór sposobów dotowania JST powinien być więc determinowany celami polityki makroekonomicznej.

Obok podatków, dotacji i subwencji redystrybucja środków pieniężnych i dóbr w gospodarce jest przeprowadzana za pośrednictwem **systemu świadczeń i programów pomocy społecznej**. Świadczenia takie mogą mieć formę pieniężną lub niepieniężną. W kategorii świadczeń o charakterze pieniężnym wymieniane są wszelkiego rodzaju zasiłki socjalne uzupełniające dochody. Zgodnie z przepisami ustawy o pomocy społecznej **świadczeniami o charakterze pieniężnym** są [Ustawa z dnia 12 marca 2004…, art. 36, ust. 1]: zasiłek stały, zasiłek okresowy, zasiłek celowy i specjalny zasiłek celowy, zasiłek i pożyczka na ekonomiczne usamodzielnienie, pomoc na usamodzielnienie i kontynuowanie nauki, świadczenie pieniężne na utrzymanie i pokrycie wydatków związanych z nauką języka polskiego dla cudzoziemców, którzy uzyskali w Rzeczpospolitej Polskiej status uchodźcy lub ochronę uzupełniającą, oraz wynagrodzenie należne opiekunowi z tytułu sprawowania opieki przyznane przez sąd.

W grupie **świadczeń niepieniężnych** wymieniane są [*ibidem*, art. 36, ust. 2]: praca socjalna, poradnictwo specjalistyczne, bilet kredytowany, składki na ubezpieczenie zdrowotne, składki na ubezpieczenie społeczne, pomoc rzeczowa, w tym na ekonomiczne usamodzielnienie, sprawienie pogrzebu, interwencję kryzysową, schronienie, niezbędne ubranie, posiłek, usługi opiekuńcze w miejscu zamieszkania, w ośrodkach wsparcia oraz w rodzinnych domach pomocy, specjalistyczne usługi opiekuńcze w miejscu zamieszkania oraz w ośrodkach wsparcia, mieszkanie chronione, pobyt i usługi w domu pomocy społecznej, pomoc w uzyskaniu odpowiednich warunków mieszkaniowych, pomoc w uzyskaniu zatrudnienia, pomoc na zagospodarowanie – w formie rzeczowej dla osób usamodzielnianych.

Dostępność **świadczeń socjalnych** warunkowana jest przede wszystkim pułapem osiąganych dochodów. W miarę wzrostu dochodów świadczenia socjalne zmniejszają się lub stają się niedostępne. W praktyce wskazuje się na liczne ograniczenia programów socjalnych, do których należą [Stiglitz, 2004, s. 500]: wysokie koszty administracyjne, w wybranych przypadkach fakt występowania wyłącznie efektu dochodowego, zniechęcenie do pracy w wyniku przyznania zasiłku, nieskuteczność i nieefektywność. Problemem jest także monitorowanie efektów udzielonej pomocy oraz zasadności jej przyznania (nie

zawsze trafia do osób najbardziej potrzebujących). Warto zwrócić uwagę, że podstawowym celem pomocy społecznej jest umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężania trudnych sytuacji życiowych z wykorzystaniem ich zasobów, uprawnień i możliwości. Narzędzia redystrybucji wykorzystywane w ramach pomocy społecznej nie powinny być więc celem samym w sobie, a jedynie w sposób kompleksowy i tymczasowy wspomagać osoby i rodziny w odzyskiwaniu zdolności do samodzielnego funkcjonowania.

6.4. Mechanizm redystrybucji budżetowej

W kontekście redystrybucji budżetowej można mówić o: redystrybucji dochodów, redystrybucji dochodu narodowego, redystrybucji podatkowej, redystrybucji produktu krajowego brutto, czy redystrybucji wewnątrz systemu finansów publicznych [Owsiak, 2005, s. 39, 52, 63, 117, 302]. We wszystkich przedstawionych aspektach budżet jest jej istotnym narzędziem.

W literaturze przedmiotu wskazuje się (obok podatków i wydatków) na rolę zrównoważonego budżetu jako jednego z trzech komponentów koncepcji oddziaływania fiskalnego, rozpatrywanych w ujęciu mechanizmu realizacyjnego funkcji redystrybucyjnej finansów publicznych [Walasik, 2008, s. 57]. Analiza i ocena dotyczy w tym ujęciu redystrybucyjnych konsekwencji decyzji fiskalnych niemających wpływu na saldo budżetowe, a więc skoncentrowanych na podwyższaniu i obniżaniu o tę samą kwotę poziomu dochodów i wydatków budżetowych [*ibidem*]. Znajduje to wyraz w tworzeniu i funkcjonowaniu określonych funduszy publicznych finansujących konkretne cele, dla których zostały powołane.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zrównoważony budżet jako jeden z postulatów głoszonych przez przedstawicieli liberalnej i ortodoksyjnej szkoły finansów spotkał się z krytyką A. Lernera, przedstawiciela koncepcji tzw. finansów funkcjonalnych. **Finanse funkcjonalne** w rozumieniu A. Lernera dopuszczają wykorzystanie wszystkich środków polityki finansowej pod warunkiem, że środki te są skuteczne, to znaczy zapewniają osiąganie zamierzonych rezultatów. Do środków oddziaływania A. Lerner zaliczał przede wszystkim podatki i wydatki budżetowe [Owsiak, 2005, s. 59].

Analizując **mechanizm redystrybucji dochodów** warto rozważyć konsekwencje wykorzystania **podatków** jako instrumentu redystrybucji zarówno

z punktu widzenia społecznego, jak i gospodarczego. S. Owsiak zwraca uwagę, że przejmowanie przez państwo części dochodów w formie podatków stoi w sprzeczności z efektywnością gospodarowania, ponieważ w wyniku opodatkowania część dochodów zostaje wyłączona z obiegu *stricte* gospodarczego [*ibidem*]. J.E. Stiglitz w sposób jednoznaczny stwierdza, że „*każdy podatek z wyjątkiem podatku zryczałtowanego jest źródłem nieefektywności w gospodarowaniu*" [Stiglitz, 2004, s. 657]. Pojawia się zatem problem negatywnych efektów związanych z opodatkowaniem i ich wpływem na proces redystrybucji budżetowej prowadzonej z wykorzystaniem podatków.

Każdemu podatkowi (z wyjątkiem podatku zryczałtowanego[10]) towarzyszy efekt dochodowy i substytucyjny. W miarę zwiększania się efektu substytucyjnego rośnie wielkość straty dobrobytu, wywołanej opodatkowaniem. W wyniku opodatkowania towarów konsumenci płacą wyższą cenę, a producenci uzyskują niższe wpływy ze sprzedaży. Dodatkowo w opisanej sytuacji konsumenci podejmują zazwyczaj decyzje o zmniejszeniu konsumpcji, a spadek zysków producentów jest większy od sumy płaconego przez nich podatku [*ibidem*].

S. Owsiak zwraca uwagę, że **rozłożenie ciężaru opodatkowania** między producenta i konsumenta determinowane jest elastycznością cenową popytu i podaży danego dobra oraz możliwością oddziaływania producenta na poziom ponoszonych przez niego kosztów. Przy założeniu sztywnego popytu na dobro cały ciężar podatkowy ponosi nabywca, a przy sztywnej podaży ciężar podatkowy pozostaje po stronie producenta, gdyż cena brutto dobra się nie zmienia, a cena netto ulega obniżeniu o wielkość opodatkowania. W przypadku nieskończenie elastycznego popytu, przy niezmienionej jednostkowej cenie brutto, w wyniku opodatkowania obniżeniu ulega cena netto i dochodzi do zmniejszenia popytu na opodatkowane dobro. Dla nieskończenie elastycznej podaży opodatkowanie przyczynia się do ograniczenia jej wielkości (wzrost podatku wywoła bowiem wzrost ceny), tylko jednak do momentu równowagi, w którym nabywca będzie skłonny zaakceptować wyższą na skutek opodatkowania cenę. Podsumowując, im mniej elastyczna podaż i mniej elastyczny popyt, tym obserwowalny wpływ podatku na prowadzoną działalność gospodarczą będzie mniejszy [Owsiak, 2005, s. 194–196].

Rozpatrując wpływ **podatków kapitałowych** (m.in. podatku od odsetek) na skłonność do oszczędzania, łatwo zauważyć, że efekt dochodowy wywołany opodatkowaniem zwiększa tę skłonność, a efekt substytucyjny działa w kie-

[10] Powoduje występowanie tylko jednego z efektów – dochodowego [*ibidem*, s. 656].

runku odwrotnym. Opodatkowanie wynagrodzeń ma z kolei wpływ na podaż pracy. W wyniku opodatkowania płaca netto ulega obniżeniu, a efekty dochodowy i substytucyjny, towarzyszące opodatkowaniu, różnią się dla pracujących mężczyzn i kobiet. W przypadku pracujących mężczyzn oba efekty się niwelują, a w przypadku kobiet podatek może w istotny sposób wpływać na decyzje o podjęciu zatrudnienia [Stiglitz, 2004, s. 657].

S. Owsiak zwraca uwagę na jeszcze jedno zjawisko związane z opodatkowaniem, określane jako **„spustoszenie podatkowe"**. Geneza tego zjawiska związana jest ze sztucznym wzrostem ceny pracy, wywołanym opodatkowaniem. Przedsiębiorcy, w związku z opodatkowaniem płacy, zmuszeni są do zawyżenia wartości krańcowej produktu wytwarzanego podczas jednej godziny pracy. Jednocześnie wartość ta przekracza wartość krańcową jednej godziny pracy pracownika zwolnionego na skutek wzrostu kosztów pracy ponoszonych przez przedsiębiorcę w związku z opodatkowaniem. W tej sytuacji nie następuje realny przyrost produktu krańcowego, co generuje określone koszty dla społeczeństwa i demotywuje do podejmowania pracy [Owsiak, 2005, s. 200].

Z punktu widzenia redystrybucji podatkowej istotne znaczenie ma również problem **ucieczki przed podatkami**, który może przyjąć formę zarówno unikania opodatkowania, jak i oszustw podatkowych. **Unikanie opodatkowania** jest zjawiskiem polegającym na „*minimalizowaniu zobowiązań podatkowych zgodnie z prawem i na drodze pełnej jawności wobec organów podatkowych*" [Malczewski (red.), 2008, s. 441]. W zakresie unikania opodatkowania mieszczą się wszelkie czynności dokonywane w ramach tzw. planowania podatkowego, czyli zgodnego z przepisami działania mającego na celu zredukowanie obciążenia podatkowego [*ibidem*, s. 286], najczęściej dzięki wykorzystywaniu luk prawnych lub zaniechaniu czynności powodujących obowiązek podatkowy [Owsiak, 2005, s. 213]. O ile unikanie podatków jest działaniem w obliczu prawa, o tyle **oszustwa podatkowe** są działaniami wbrew przepisom i polegają zazwyczaj na [*ibidem*]: ukrywaniu przedmiotu opodatkowania (zatajenie materialne), niezgodnym z rzeczywistością księgowaniu zdarzeń gospodarczych (zatajenie rachunkowe), ukrywaniu rzeczywistej sytuacji prawnej podatnika (np. dokonywanie transakcji kupna dóbr na inne osoby itp.). Działania związane z ucieczką przed podatkiem skutkują znaczącym uszczupleniem wpływów podatkowych do budżetu, a to z kolei ogranicza możliwość i skuteczność prowadzonych procesów redystrybucyjnych w sektorze publicznym.

W ostatnim okresie, zwłaszcza po ujawnieniu symptomów spowolnienia gospodarczego w Polsce w następstwie kryzysu (2008), w literaturze przedmio-

tu pojawiły się dyskusje dotyczące skuteczności funkcjonowania mechanizmu redystrybucji poziomej w kontekście tzw. janosikowego, płaconego przez najbogatsze samorządy na rzecz jednostek o zdecydowanie trudniejszej sytuacji finansowej. Mechanizm ten, w warunkach malejących dochodów budżetowych JST, okazał się zawodny ze względu na nadmierne obciążenie budżetów JST, które zobowiązane są do dokonywania wpłat na rzecz biedniejszych samorządów. W tym aspekcie w literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na negatywne aspekty funkcjonowania mechanizmu redystrybucji poziomej w praktyce funkcjonowania samorządu terytorialnego. W rozważaniach dominują następujące argumenty, przemawiające na niekorzyść mechanizmu wyrównywania fiskalnego [Poniatowicz, 2011, s. 240]:

- możliwość występowania konfliktów na tle efektywnej alokacji kapitału i zniekształcania cen lokalnych dóbr i usług;
- naruszanie postulatów teorii federalizmu fiskalnego, nawiązujących do autonomii lokalnej i niezależności finansowej JST;
- demotywowanie JST do efektywnego zarządzania finansami samorządowymi;
- stymulowanie skłonności do nadmiernego wydatkowania środków publicznych.

Warto zwrócić także uwagę na to, że transfery z budżetu państwa mają wpływ na strukturę konsumpcji dóbr i usług. Odwzorowują one bowiem preferencje państwa oddziałującego przez system redystrybucji na konsumpcję określonych kategorii dóbr, naruszając tym samym swobodę działania rynkowego mechanizmu alokacji [*ibidem*].

6.5. Ocena procesów redystrybucyjnych w sektorze publicznym na tle zjawisk gospodarczych i społecznych

Ze względu na społeczno-gospodarcze skutki towarzyszące redystrybucji oraz w celu zapewnienia skuteczności jej efektów państwo prowadzi systematyczny monitoring i poddaje ocenie skutki przeprowadzanych procesów redystrybucyjnych. Ocena działań redystrybucyjnych dotyczy z reguły dwóch aspektów, tj. rezultatów realizacji programu publicznego (celów polityki społecznej) lub efektów opodatkowania, a zwłaszcza wpływu tych działań na podział dochodów.

Ocena programów społecznych oraz skutków opodatkowania pod kątem zmiany podziału dochodów, jakie wywołują, nie jest zadaniem prostym. Kierunki i sposób oddziaływania różnią się bowiem w zależności od charakteru jednostki, warunkowanego poziomem jej zamożności. Przyczyna nierównomiernego rozłożenia dochodów i majątku w społeczeństwie ma trudno kwantyfikowalny charakter, stąd problem pomiaru skuteczności oddziaływania narzędzi redystrybucji.

Zróżnicowanie społeczeństwa pod kątem osiąganych dochodów i posiadanego majątku wynika z czynników o charakterze jakościowym, takich jak [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 173]:

- skłonność do przedsiębiorczości;
- własność czynników produkcji;
- uzdolnienia, umiejętności;
- wykształcenie.

Skuteczność procesów redystrybucji warunkowana jest zatem diagnozą przyczyn nierówności i wyboru najbardziej odpowiednich narzędzi przeciwdziałania im. Poprawna diagnostyka determinuje bowiem skuteczność oddziaływania i ma w efekcie wpływ na jego ocenę.

Programy wsparcia realizowane w ramach prowadzonej polityki społecznej, skutkujące zmianą podziału dochodów, ukierunkowane są na poprawę sytuacji i przysporzenie korzyści osobom o najniższym poziomie dochodów. Często skutki tych programów ujawniają się dopiero w długiej perspektywie czasu i nie wynikają wyłącznie z oddziaływania jednego narzędzia polityki społecznej, ale całej ich gamy. Dodatkowo kierunki oddziaływania instrumentów różnią się, co powoduje, że nie wszystkie osoby o najniższym poziomie dochodów odnotują korzyści z pomocy państwa, niektórzy mogą ponieść straty. W pewnych sytuacjach największe korzyści będą uzyskiwali najzamożniejsi obywatele, a korzyści ubogich będą niewielkie [Stiglitz, 2004, s. 133].

Mając na uwadze wskazane uwarunkowania, bardzo trudno o doskonałą miarę, która w kompleksowy sposób uwzględni społeczno-gospodarcze koszty i korzyści procesów redystrybucji, dotyczące wszystkich grup społecznych. W celu dokonania ewaluacji opracowane zostały i są wykorzystywane w praktyce funkcjonowania sektora publicznego, **zagregowane mierniki nierówności społecznych**, do których zalicza się: wskaźnik ubóstwa (*poverty index*) oraz lukę ubóstwa (*poverty gap*). Często stosowaną metodą pomiaru nierówności jest także metoda decylowa. Innymi sposobami pomiaru nierówności są miary

wykorzystujące krzywą Lorenza i współczynnik Giniego oraz miernik Daltona–Atkinsona [*ibidem*, s. 133–134].

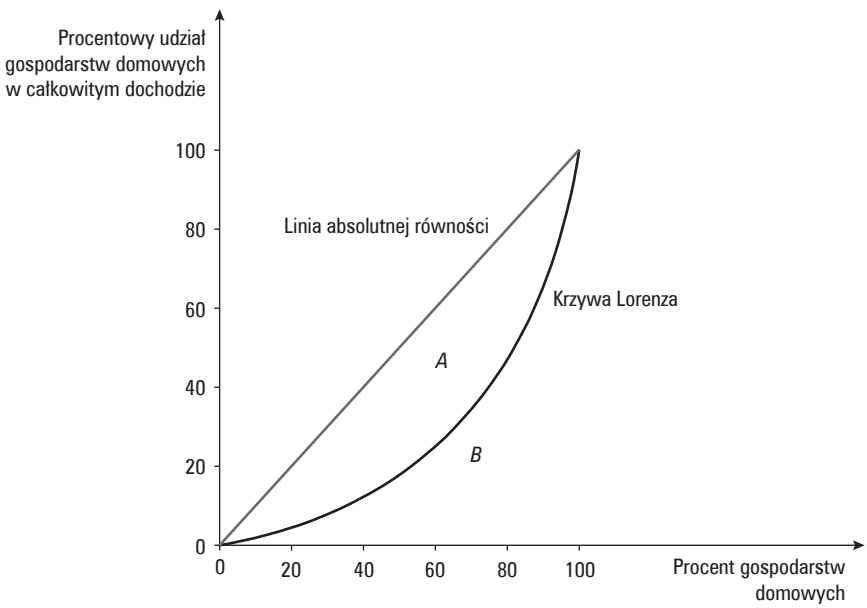
Wskaźnik ubóstwa informuje, jaki odsetek osób żyje poniżej granicy ubóstwa, która wyznaczana jest za pomocą poziomu wydatków ponoszonych przez gospodarstwo domowe [*ibidem*, s. 134]. Zgodnie z założeniem GUS, gospodarstwo domowe zostaje uznane za ubogie, jeżeli poziom jego wydatków (wraz z wartością artykułów otrzymanych nieodpłatnie oraz pobranych z indywidualnego gospodarstwa rolnego, działki bądź z prowadzonej działalności na własny rachunek) jest niższy od wartości przyjętej za granicę ubóstwa. Od października 2006 r. jako graniczną przyjmuje się wielkość 542 zł dla osoby samotnie gospodarującej oraz 456 zł dla osoby w gospodarstwie wieloosobowym [*Ubóstwo w Polsce*…].

Ubóstwo definiowane jest w sposób absolutny i względny. W podejściu absolutnym za ubogie uznaje się te gospodarstwa domowe, które nie mają zdolności zaspokojenia potrzeb w danych warunkach, określanych jako podstawowe. Natomiast w podejściu względnym ubogie są te rodziny, których poziom życia jest znacznie niższy niż pozostałych członków społeczności [*ibidem*]. W tym znaczeniu ubóstwo jest formą nierówności, dystansu dzielącego dane gospodarstwo od pozostałych. Wskaźnikiem uzupełniającym względem wskaźnika ubóstwa jest **luka ubóstwa**, która informuje, ile pieniędzy należałoby przekazać ubogim, aby dochód ich wszystkich osiągnął próg ubóstwa [Stiglitz, 2004, s. 134].

Metodą pomiaru nierówności dochodowych, często stosowaną w praktyce, jest także **metoda decylowa**. W metodzie tej dokonuje się podziału społeczeństwa na równe pod względem liczebności grupy (jest ich dziesięć), zgodnie z kryterium poziomu zamożności. Następnie przeprowadza się analizę pozwalającą zdiagnozować, jaki procent całkowitego dochodu społeczeństwa trafia do każdej z poszczególnych grup podziału [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 175].

Graficzną formą prezentacji informacji o tym, jaka część całkowitych dochodów danego społeczeństwa przypada na poszczególne gospodarstwa domowe, uszeregowane według poziomu osiąganych dochodów, jest **krzywa Lorenza** (rys. 6.4) [*ibidem*, s. 175]. Krzywa ta przedstawia skumulowany odsetek całkowitego dochodu danego kraju, który przypada kolejno 5, 10, 15, 20% itd. najbiedniejszym spośród ogółu mieszkańców. Krzywa Lorenza może przybrać formę linii prostej (w warunkach doskonałej równości dochodów) lub silnie wygiętej krzywej (w przypadku występowania znaczących nierów-

ności dochodowych). W pierwszym przypadku 20% dochodów trafiłoby do 20% najbiedniejszych, a 40% do 40% najbiedniejszych. W drugim wariancie natomiast najbiedniejsze 80% mogłoby nie otrzymać prawie nic, a 5% najbogatszych mogłoby uzyskać 80% dochodów [Stiglitz, 2004, s. 142]. Relacja pola położonego między krzywą Lorenza a linią absolutnej równości do pola leżącego poniżej linii równości wyrażana jest za pomocą **współczynnika Giniego** [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 176]. Im wyższa wartość współczynnika, tym wyższy poziom zróżnicowania dochodów z przewagą korzyści dla najbogatszych.



Rysunek 6.4. Krzywa Lorenza

Źródło: na podstawie pracy: Milewski, Kwiatkowski (red.) [2005, s. 176].

Sposobem na ograniczanie poziomu zróżnicowania dochodowego jest wykorzystanie podatków i subsydiów, które zmieniają podział dochodów. Podatki i transfery jako narzędzia redystrybucji przyczyniają się do „prostowania" krzywej Lorenza [Stiglitz, 2004, s. 143]. Inne podejście do kwestii nierówności dochodowych prezentuje **miernik Daltona–Atkinsona**, który informuje, z jakiej części dochodu społeczeństwo byłoby skłonne zrezygnować w zamian za całkowite wyrównanie dochodów obywateli, co determinowane jest funkcją dobrobytu [*ibidem*, s. 144].

Wskazane sposoby monitorowania nierówności dochodów pozwalają na diagnozę trendów w zakresie stopnia zróżnicowania zamożności społeczeństwa oraz skuteczności działań państwa, mających na celu przeciwdziałanie postępującemu rozwarstwieniu społecznemu związanemu z sytuacją dochodową i majątkową. Jeżeli wartości poszczególnych miar nierówności wykazują tendencję malejącą, to oznacza, że procesy redystrybucyjne przyniosły oczekiwane rezultaty w postaci zmniejszenia różnic w poziomie osiąganych dochodów, tym samym zmniejszeniu uległ dystans między najbiedniejszymi i najzamożniejszymi gospodarstwami domowymi. W sytuacji odwrotnej, tj. pogłębiających się różnic i wzrastających wartości poszczególnych wskaźników, działania redystrybucyjne okazują się nieskuteczne, co oznacza nasilenie zjawisk szkodliwych z punktu widzenia gospodarki i społeczeństwa. Nierówności dochodowe są bowiem zjawiskiem wysoce niepożądanym. Ich występowanie determinuje takie zjawiska, jak ubóstwo, wykluczenie społeczne, marnotrawstwo kapitału ludzkiego oraz ograniczone możliwości jego rozwoju. Jest to zatem przejaw nieefektywnego wykorzystania zasobów w gospodarce, skutkujący obniżeniem pożądanego poziomu jej produktywności. Jednocześnie – poza wskazanym aspektem ekonomicznym – nierówności prowadzą do obniżenia jakości kapitału ludzkiego, powodują bowiem kreowanie problemów natury społecznej w postaci frustracji, wzrostu przestępczości, zachowań agresywnych i zawiści [Milewski, Kwiatkowski (red.), 2005, s. 179]. Negatywne skutki społeczno-gospodarcze, związane z utrzymującym się i często rosnącym poziomem zróżnicowania dochodowego i majątkowego, są główną przesłanką przemawiającą za interwencyjnymi działaniami państwa, zmierzającymi do zmiany podziału dochodów.

6.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

1. Wyjaśnij pojęcie interwencjonizmu państwowego i wskaż przesłanki przemawiające za ingerencją państwa.

2. W ujęciu graficznym przedstaw społeczno-gospodarcze skutki pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom w formie preferencji podatkowych.

3. Na czym polega koncepcja „niedoskonałości nierynkowych"? Podaj przykłady takich niedoskonałości.

4. Omów deskryptywne i dezyderatywne modele redystrybucji oraz wskaż związek między tymi modelami a pozytywną i normatywną teorią finansów publicznych?

5. Jakie czynniki wpływają na zakres procesów redystrybucyjnych w sektorze publicznymi? Odpowiedź poprzyj przykładami.

6. Podatki i transfery to podstawowe narzędzia redystrybucji. Czy kierunki ich oddziaływania społeczno-gospodarczego są jednakowe? Wyjaśnij i przedstaw graficznie na wybranym przykładzie.

7. Z punktu widzenia procesów redystrybucji oceń skutki następujących zdarzeń i wskaż grupy społeczne, które odnotowują korzyści i straty związane z zaistniałą sytuacją:

a) ograniczeniu uległa kwota subwencji ogólnej dla JST;
b) zmniejszona została wielkość zasiłku pogrzebowego;
c) zwiększono stawkę opodatkowania dla najzamożniejszych grup obywateli;
d) zlikwidowano jedyny zakład produkcyjny w miejscowości X;
e) zwiększono kwotę wydatków przeznaczonych na prewencję i leczenie chorób nowotworowych;
f) wprowadzono podatek liniowy;
g) zwiększono stawkę podatku VAT;
h) podjęto decyzję o utworzeniu Specjalnej Strefy Ekonomicznej;
i) zlikwidowano raj podatkowy;
j) obniżono opłatę za każdą dodatkową (powyżej 5 godzin) godzinę pobytu dziecka w przedszkolu.

8. Jaka jest różnica między federalizmem fiskalnym a procesem decentralizacji?

9. Wyjaśnij mechanizm oddziaływania dotacji sprzężonych i niesprzężonych na linię ograniczenia budżetowego JST.

10. Wskaż ograniczenia w realizacji lokalnych programów interwencji, wpływające na skuteczność tego typu inicjatyw.

11. Czy mechanizm dotowania można zastąpić mechanizmem subwencjonowania? Uzasadnij.

12. Jakie funkcje w gospodarce pełni subwencja?

13. Jakie są przesłanki dotowania podmiotów sektora publicznego i prywatnego? Podaj przykłady.

14. Czym są zjawiska nierównowagi pionowej i poziomej? Jak można im przeciwdziałać?

15. Jakie są rodzaje redystrybucji i jakie instrumenty są charakterystyczne dla każdego z nich?

16. Które narzędzia redystrybucji oceniasz jako najbardziej skuteczne? Uzasadnij.

17. Na czym polegają efekt substytucyjny i efekt dochodowy? Czy efekty te zawsze występują równolegle?

18. Czy redystrybucja budżetowa jest pożyteczna, czy szkodliwa społecznie? Uzasadnij.

19. Jakie są przyczyny nierówności dochodowych? Dlaczego zjawisko to jest niepożądane z gospodarczego punktu widzenia?

20. Które z instrumentów pomocy społecznej są jednocześnie instrumentami redystrybucji budżetowej?

21. Jakie miary stosuje się do oceny skuteczności procesów redystrybucyjnych?

22. Jakie działania powinno podjąć państwo, aby przeciwdziałać zanieczyszczeniu środowiska?

23. Jaka jest rola polityki społecznej w tworzeniu obywatelom szans na uzyskiwanie wyrównanego poziomu dochodów?

24. Jak definiowane jest zjawisko ubóstwa i jakie są jego rodzaje? W jaki sposób mechanizm redystrybucji przyczynia się do niwelowania skali tego problemu?

25. Która z przyczyn zawodności rynku jest najtrudniejsza do wyeliminowania i kontrolowania przez państwo? Uzasadnij.

26. Do czego służy współczynnik Giniego? Jaka jest jego graficzna interpretacja?

27. Jaki jest kształt krzywej Lorenza w przypadku występowania silnej koncentracji dochodów w gospodarce?

28. Jakie czynniki mają wpływ na to, że krzywa Lorenza staje się bardziej płaska?

29. O czym informuje miernik Daltona–Atkinsona?

30. Jaką rolę pełnią dotacje i subwencje w teorii federalizmu fiskalnego?

31. Czym jest metoda decylowa i jakie zjawisko ocenia?

32. Jakie formy pomocy społecznej (pieniężne, niepieniężne) są najbardziej pożądane z punktu widzenia kosztów i korzyści, jakie agregują?

33. W jaki sposób mobilność pracowników wpływa na skuteczność procesów redystrybucji?

34. Jakie jest podejście do procesów redystrybucji w liberalnym modelu państwa?

6.7. Studia przypadków

Przypadek 1

Na podstawie danych z tabeli 6.2 oceń system redystrybucji dochodów dokonywanej przez państwo, biorąc pod uwagę interes każdej z analizowanych grup społecznych. Przeprowadzając analizę, uwzględnij następujące fakty:

- ok. 40% wynagrodzenia każdej osoby pracującej przejmowane jest przez państwo w wyniku bezpośredniego opodatkowania dochodu;
- emeryci i renciści korzystają z preferencji w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, jeżeli zdecydują się na prowadzenie działalności gospodarczej;
- rolnicy płacą podatek rolny, a zamiast składek na ubezpieczenia społeczne ZUS odprowadzają składkę z tytułu ubezpieczenia społecznego rolników, tzw. KRUS[11].

Czy tak zaprojektowany system redystrybucji dochodów spełnia przesłanki sprawiedliwości społecznej? Odpowiedź uzasadnij.

Tabela 6.2. Przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny na 1 osobę w gospodarstwach domowych według grup społeczno-ekonomicznych w 2012 r.

Wyszczególnienie	Gospodarstwa domowe						
	Ogółem	Pracowników	Rolników	Pracujących na własny rachunek	Emerytów i rencistów		
					Ogółem	Emerytów	Rencistów
1	2	3	4	5	7	8	9
Wartość w złotych na osobę							
Dochód rozporządzalny	1270,28	1280,14	1098,29	1518,50	1288,05	1361,36	993,56
W procentach (2011 = 100) – nominalnie							
Dochód rozporządzalny	103,5	102,9	111,6	101,4	104,5	104,9	102,5

[11] Składka emerytalno-rentowa rolników wynosi 73 zł miesięcznie, a dla rolników–przedsiębiorców, którzy mają do 50 ha – 146 zł (dodatkowo rolnicy płacą 42 zł z tytułu ubezpieczenia wypadkowego, chorobowego, macierzyńskiego). Każdy rolnik ubezpieczony w KRUS otrzymuje porównywalną emeryturę, tj. około 800 zł, czyli tyle, ile wynosi minimalna emerytura wypłacana z ZUS. W systemie ubezpieczeń powszechnych osoba prowadząca działalność gospodarczą odprowadza z tytułu ubezpieczenia emerytalno-rentowego ponad 580 zł miesięcznie (z zastrzeżeniem preferencyjnej składki w wysokości 133 zł, z której może skorzystać przedsiębiorca zaczynający działalność). Pracownik zatrudniony na etacie, uzyskujący minimalne wynagrodzenie, odprowadza składkę emerytalno-rentową w wysokości ok. 170 zł. Składki na KRUS są niskie, ale uzyskanie emerytury nie jest łatwe. Szerzej zob.: http://finanse.wp.pl/kat,9231,title,Skladki-na-KRUS-sa-niskie-ale-uzyskanie-emerytury-nie-jest-latwe,wid,14397477,wiadomosc.html (dostęp: 1.08.2013 r.).

1	2	3	4	5	7	8	9
W procentach (2011 = 100) – realnie							
Dochód rozporządzalny	99,8	99,3	107,5	98,0	100,4	100,9	98,5
Dochód z pracy najemnej	103, 4	103,5	116,2	99,7	104,2	105,0	100,2
w tym z pracy dorywczej	100,9	100,7	88,4	80,9	105,1	108,5	96,3
Dochód z gospodarstwa indywidualnego w rolnictwie	115,8	154,1	112,6	119,7	94,0	118,8	57,4
Dochód z pracy na własny rachunek	100,5	89,2	97,7	102,2	97,5	97,5	98,4
Dochód ze świadczeń z ubezpieczeń społecznych i świadczeń pozostałych	102,4	99,1	105,2	92,9	104,2	104,5	102,9
w tym z:							
emerytur	102,1	95,0	105,2	91,8	104,2	104,5	98,6
rent	101,1	100,2	106,8	96,4	102,5	99,8	102,0
w tym z:							
rent z tytułu niezdolności do pracy	101,6	99,5	112,2	101,9	103,1	95,4	104,9
zasiłków dla bezrobotnych	117,2	111,6	177,8	100,0	123,5	104,1	181,4
Dochód z własności i wynajmu nieruchomości niezwiązanych z działalnością gospodarczą	103,9	80,7	55,4	117,2	86,2	92,8	42,2
Pozostały dochód	108,4	104,5	121,4	107,2	118,4	118,4	118,0
w tym dary od osób prywatnych	108,8	103,5	125,3	106,7	122,5	124,4	116,6

Źródło: na podstawie danych GUS, *Sytuacja gospodarstw domowych w 2012 r. w świetle wyników badań budżetów gospodarstw domowych*, http://www.stat.gov.pl/gus/5840_1160_PLK_HTML.htm (dostęp: 1.08.2013 r.).

Przypadek 2

Dysponując danymi z tabeli 6.3 w kolejnych pięciu latach, oceń kierunki redystrybucji środków publicznych. Jakie skutki niesie ze sobą takie rozdysponowanie środków dla najzamożniejszych i najuboższych grup obywateli?

Tabela 6.3. Finansowanie pomocy społecznej z budżetu państwa w Polsce w latach 2005–2009 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6
Budżet państwa ogółem	208 132 944	222 702 946	252 323 889	277 893 478	298 028 478
Pomoc społeczna ogółem	11 456 044	12 787 198	12 788 345	12 958 209	12 500 048
w tym:					
placówki opiekuńczo-wychowawcze	1 381	16 650	23 972	31 869	12 231
domy pomocy społecznej	1 231 101	1 198 885	1 185 525	1 292 443	1 046 212
ośrodki wsparcia	154 449	187 755	243 016	285 744	261 607
świadczenia rodzinne, zaliczka alimentacyjna oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego	8 183 035	8 588 894	8 934 614	8 495 261	8 515 230
składki na ubezpieczenia zdrowotne opłacane za osoby pobierające niektóre świadczenia z pomocy społecznej oraz niektóre świadczenia rodzinne	53 733	57 449	61 200	61 113	64 046
zasiłki i pomoc w naturze oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe	979 654	1 099 498	1 082 993	1 394 714	1 236 393
ośrodki pomocy społecznej	472 473	524 384	531 666	558 980	525 744
usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze	35 538	41 339	48 407	56 519	59 232
pomoc dla uchodźców	44 449	50 257	59 204	85 810	98 448
usuwanie skutków klęsk żywiołowych	3 568	482 329	25 220	45 460	23 078
Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej	9 277 612	6 943 227	7 703 491	5 373 462	3 487 323
w tym:					
zespoły ds. orzekania o stopniu niepełnosprawności	46 326	50 735	55 955	69 453	73 857
Państwowy Fundusz Kombatantów	78 164	8 500	16 903	13 760	16 932
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	980 000	417 000	456 651	891 600	740 174

1	2	3	4	5	6
wojewódzkie urzędy pracy	82 216	81 750	88 224	79 454	73 950
renta socjalna oraz zasiłki i świadczenia emerytalne	6 904 905	6 301 214	5 363 726	4 219 407	1 837 083

Źródło: na podstawie danych GUS, http://www.stat.gov.pl/gus/5840_11586_PLK_HTML.htm (dostęp: 1.08.2013 r.).

Przypadek 3

Dane w tabeli 6.4 przedstawiają 20 państw o najbardziej wyrównanym poziomie dochodów, określonym na podstawie wartości współczynnika Giniego.

Jakie przesłanki społeczno-gospodarcze decydują o tak wyrównanym poziomie współczynnika dla różniących się między sobą państw. Analizę przeprowadź, uwzględniając takie aspekty, jak: model państwa, ustrój, podział terytorialny, stopień liberalizmu gospodarczego (swoboda prowadzenia działalności gospodarczej), wolność słowa i poszanowanie praw obywateli oraz system sprawowania władzy. Który z czynników jest najbardziej, a który najmniej istotny? Który z aspektów w ogóle nie ma znaczenia z punktu widzenia analizowanego zjawiska?

Tabela 6.4. Współczynnik Giniego dla 20 państw o najbardziej wyrównanym poziomie dochodów (2011 r.)

Kraj	Współczynnik Giniego (w %)	Kraj	Współczynnik Giniego (w %)
Szwecja	25,0	Montenegro	30,0
Norwegia	25,8	Luksemburg	30,8
Finlandia	26,9	Armenia	30,9
Białoruś	27,2	Irak	30,9
Ukraina	27,5	Kazachstan	30,9
Serbia	28,2	Bangladesz	31,0
Niemcy	28,3	Rumunia	31,2
Austria	29,2	Słowenia	31,2
Afganistan	29,4	Węgry	31,2
Etiopia	29,8	Timur Wschodni	31,9

Źródło: na podstawie danych: www.earth-policy.org/datacenter/xls/indicator2_2012 www.earth- policy.org/datacenter/xls/indicator2_2012 (dostęp: 1.08.2013 r.).

Przypadek 4

Dysponując danymi o dotacjach celowych *per capita* dla województw Polski w kolejnych dziesięciu latach (tab. 6.5), oceń politykę redystrybucyjną państwa pod kątem:

- skutków, jakie wywołują dotacje dla najbogatszych i najuboższych województw;
- wpływu otrzymanych dotacji na wzrost wydatków budżetowych województw;
- wpływu przekazanych dotacji na poziom dochodów budżetowych województw;
- możliwego oddziaływania dotacji na ceny dóbr i usług publicznych, dostarczanych przez województwa.

Tabela 6.5. Dotacja celowa dla województw *per capita* (2000–2009)

Województwa	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Dolnośląskie	76,40	40,53	46,01	37,17	33,43	57,39	84,62	89,39	104,23	125,73
Kujawsko-Pomorskie	56,60	38,36	68,94	61,24	41,43	84,57	117,11	122,20	147,66	141,32
Lubelskie	49,50	28,56	55,97	42,53	24,90	63,85	76,52	95,04	113,51	116,63
Lubuskie	66,60	42,42	74,47	54,02	39,16	76,44	98,65	112,19	120,78	150,14
Łódzkie	39,80	23,63	40,91	32,75	18,64	48,53	64,06	73,24	96,17	91,73
Małopolskie	46,70	21,99	53,02	38,77	31,28	53,26	76,59	93,10	124,58	112,89
Mazowieckie	44,50	53,96	78,43	63,36	59,80	37,79	54,21	58,62	66,25	68,48
Opolskie	48,30	34,21	34,22	21,57	25,97	50,39	68,48	75,22	101,51	104,63
Podkarpackie	67,80	34,34	46,86	38,76	40,16	64,94	90,13	109,57	138,19	137,80
Podlaskie	72,20	49,81	63,46	52,07	42,89	89,13	90,77	97,56	118,38	159,76
Pomorskie	53,60	37,59	73,17	52,99	30,62	51,63	82,98	79,85	116,36	105,81
Śląskie	34,60	20,73	58,31	52,44	34,87	35,05	60,41	59,09	57,25	64,40
Świętokrzyskie	56,00	24,10	42,84	31,95	41,36	59,47	80,04	83,89	112,07	120,12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Warmińsko--Mazurskie	70,60	53,82	91,26	73,18	43,84	85,59	117,18	132,57	171,01	175,66
Wielkopolskie	45,00	25,45	32,76	28,20	11,78	42,57	55,79	67,22	89,89	75,34
Zachodnio-pomorskie	53,50	38,58	59,18	52,56	43,97	82,34	113,99	119,45	145,38	162,56
Ogółem	51,70	34,50	57,80	45,32	34,91	56,68	78,19	86,82	107,75	110,27

Źródło: na podstawie danych ze stron internetowych RIO i Ministerstwa Finansów.

Wykorzystując dane z tabeli 6.5, przedstaw w sposób graficzny, w jaki sposób dotacje wpłynęły na poziom ograniczenia budżetowego polskich województw?

7 Ewaluacja zadań i odpowiedzialność w sektorze publicznym

7.1. Ewaluacja zadań i programów publicznych w świetle metod oceny efektywności ich realizacji

Zmiany, które nastąpiły w sektorze finansów publicznych, wymuszają dostosowanie działań do pomiaru osiągniętych rezultatów. Zwłaszcza wdrożenie koncepcji nowego zarządzania spowodowało silny nacisk na „wyniki", w szczególności przez pomiar wyników w różnych układach. Ważnym działaniem staje się ustalenie, czy poniesione nakłady na realizację przyjętych zadań przyniosły zamierzony efekt. Konieczne staje się również poznanie przyczyn nieosiągnięcia oczekiwanego efektu. Podejście to można powiązać z efektywnością i oceną skuteczności podejmowanych działań. Oznacza to nakierowanie działań na ideę 3E, czyli ocenę gospodarności (*economy*), wydajności (*efficiency*) oraz skuteczności (*effictiveness*). Pomiar efektywności wydatkowania publicznych zasobów pieniądza staje się nie tylko obiektywną koniecznością, lecz także wynika z zapisów ustawy o finansach publicznych (ufp) i może stanowić ważny element zarządzania ryzykiem [Filipiak, 2011, s. 141; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009…, art. 68].

Efektywność oznacza rezultaty podejmowanych działań opisanych relacją efektów do poniesionych nakładów [Guziejewska, 2008a, s. 72]. Jest rozumiana również jako optymalizacja relacji między nakładem i efektem [Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak, 2000]. Treść efektu jest powiązana z celem podjętej działalności, który będzie narzucał, podejście jakościowe lub ilościowe do jego pomiaru [Owsiak, 2005; Sochacka-Krysiak, 2009, s. 192; Filipiak, 2011, s. 142]. Efektywność jest również rozumiana jako zbiór relacji ekonomicznych

w postaci przepływów pieniężnych między uczestnikami działalności gospodarczej (służącej realizacji zadań wyznaczonych prawem). Zależy ona w znacznej mierze od trafności doboru oraz prawidłowości skonstruowania instrumentów pieniężnych, dzięki którym realizowane są procesy podziału i wymiany wytworzonych dóbr i usług [Sochacka-Krysiak, 2009, s. 192]. Pomiar efektywności wiąże się ściśle z ewaluacją czy też walidacją realizowanych zadań przez podmioty sektora finansów publicznych. Można wskazać, że bez względu na podmiot czy też szczebel, na którym znajdują się podmioty, dokonuje się oceny prowadzonych przez nie działań i realizowanych zadań.

Ocena efektywności, ewaluacja i walidacja są pojęciami, które występują w ocenie rezultatów podejmowanych działań i realizowanych zadań przez podmioty sektora finansów publicznych. Pomiar i badanie efektywności są możliwe jedynie wtedy, gdy można w sposób precyzyjny określić nakłady i efekty, co w sektorze finansów publicznych nie zawsze jest możliwe [Filipiak, 2011, s. 144].

Badając **efektywność**, wykorzystuje się metody rachunku ekonomicznego opierające się na:

- **wskaźnikach** określających relacje między różnymi wielkościami kształtowanymi obiektywnie (np. wskaźniki: zadłużenia, płynności finansowej [Zarzecki, 1997, s. 8–9]), przy czym wielkości uzyskane porównuje się z przyjętymi bazami odniesienia (ustaleniami budżetowymi, miernikami itp.);
- **parametrach** budowanych za pomocą metod ekonometrycznych, co oznacza, że opierają się na zależności funkcyjnej między zmiennymi niezależnymi a zmienną zależną, np. metoda: SFA (*Stochastic Frontier Approach*), TFA (*Thick Frontier Approach*), metoda EWD (Edukacyjna Wartość Dodana), DFA (*Distribution Free Approach*), metody taksonomiczne [Strąk, 2012, s. 272; Tarczyński, 2007];
- **podejściu nieparametrycznym**, w którym wykorzystuje się procedurę programowania liniowego; podejście to nie uwzględnia ani wpływu czynnika losowego na efektywność obiektów, ani potencjalnych błędów pomiaru, a także nie analizuje zależności między nakładami i wynikami; wykorzystuje się w nim wielowymiarową analizę porównawczą, np. metodę: DEA (*Data Envelopment Analysis*), FDH (*Free Disposal Hull*) [Adamczyk, Nitkiewicz, 2007, s. 120; Strąk, 2012, s. 272; Charnes, Cooper, Lewin, Seiford, 1994];
- **podejściu wielokryterialnym – wykorzystującym** matrycę wielokryterialnej oceny funkcjonowania organizacji [Bielski, 1997, s. 112–123; Filipiak, 2011, s. 147]; podejście to opiera się na siedmiu wymiarach oceny efektywno-

ści, takich jak: efektywność rzeczowa, efektywność ekonomiczna, efektywność systemowa, efektywność polityki prowadzonej przez organy publiczne, efektywność polityczna, efektywność kulturowa, efektywność behawioralna.

Opracowano wiele równań obrazujących liczbowe wyrażenie efektywności ekonomicznej. Najprostszym jest podejście J. Adamczyka, które opiera się na relacjach [Adamczyk, 1995, s. 33]:

$$We_1 = E/N,$$
$$We_2 = (E - N) / N,$$
$$We_3 = E - N,$$

gdzie: *E – efekt (wynik) działania; N – nakłady poniesione na działalność, zadanie*.

Ewaluacja oznacza oszacowanie jakości stopnia realizacji zadania (wyznaczenia, programu, projektu itp.) w stosunku do wcześniej zdefiniowanych kryteriów (wyznaczeń), na podstawie odpowiednich informacji, które zostały zgromadzone. Celem ewaluacji jest ustalanie głównych czynników sukcesu i przyczyn niepowodzeń projektu, stałe ulepszanie skuteczności interwencji publicznej, zwiększanie przejrzystości i promowanie działań podejmowanych przez władze publiczne [Dylewski i in., 2009, s. 222]. Jej cele koncentrują się na trzech obszarach [Trocki, Gruza, 2007, s. 230]:

1) kontroli działań władz publicznych i zwiększania przejrzystości tych działań;

2) zwiększania skuteczności i efektywności projektów oraz programów podejmowanych przez sektor publiczny i prywatny w rozwiązywaniu określonych problemów strukturalnych;

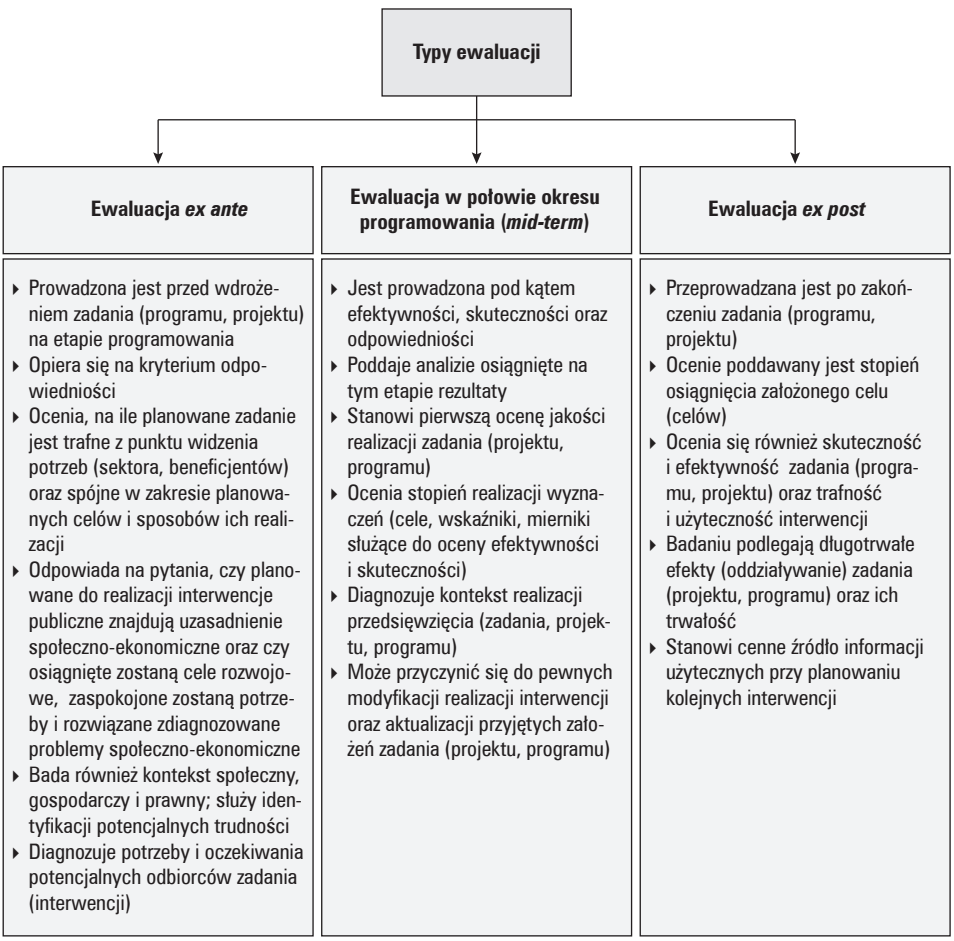
3) kształtowaniu kierunków i priorytetów działalności dla sektora publicznego i prywatnego oraz poznawaniu mechanizmów realizacji programów i projektów.

Ewaluacja umożliwia stałe podwyższanie skuteczności i efektywności realizowanych zadań publicznych (programów, projektów itp.). Podstawowym kryterium oceny w przypadku ewaluacji jest efektywność i wpływ działań realizowanych w ramach projektów na osiąganie celów strategicznych.

Proces ewaluacji jest procesem wieloetapowym i cechuje się regularnością podejmowania działań. Dotyczy on zarówno działań strategicznych, jak i operacyjnych. Ewaluacja na poziomie strategicznym ocenia i analizuje ewolucję zadań (programów, projektów) mających znaczenie strategiczne (choć często prowadzonych na poziomie operacyjnym), odpowiada na pytanie, czy osiągnię-

to ogólne priorytety jednostki (wyznaczenia) oraz czy są one spójne z priorytetami o znaczeniu krajowym, czy też wspólnotowym. Natomiast ewaluacja na poziomie operacyjnym, odnosi się do wspierania procesu monitorowania zadań (programów, projektów) o znaczeniu operacyjnym.

Przeprowadza się trzy rodzaje ewaluacji: ewaluację *ex ante*, ewaluację w połowie okresu programowania, ewaluację *ex post* (zob. rys. 7.1).


Typy ewaluacji
Ewaluacja ex ante
Prowadzona jest przed wdrożeniem zadania (programu, projektu) na etapie programowania
Opiera się na kryterium odpowiedniości
Ocenia, na ile planowane zadanie jest trafne z punktu widzenia potrzeb (sektora, beneficjentów) oraz spójne w zakresie planowanych celów i sposobów ich realizacji
Odpowiada na pytania, czy planowane do realizacji interwencje publiczne znajdują uzasadnienie społeczno-ekonomiczne oraz czy osiągnięte zostaną cele rozwojowe, zaspokojone zostaną potrzeby i rozwiązane zdiagnozowane problemy społeczno-ekonomiczne
Bada również kontekst społeczny, gospodarczy i prawny; służy identyfikacji potencjalnych trudności
Diagnozuje potrzeby i oczekiwania potencjalnych odbiorców zadania (interwencji)
Ewaluacja w połowie okresu programowania (mid-term)
Jest prowadzona pod kątem efektywności, skuteczności oraz odpowiedniości
Poddaje analizie osiągnięte na tym etapie rezultaty
Stanowi pierwszą ocenę jakości realizacji zadania (projektu, programu)
Ocenia stopień realizacji wyznaczeń (cele, wskaźniki, mierniki służące do oceny efektywności i skuteczności)
Diagnozuje kontekst realizacji przedsięwzięcia (zadania, projektu, programu)
Może przyczynić się do pewnych modyfikacji realizacji interwencji oraz aktualizacji przyjętych założeń zadania (projektu, programu)
Ewaluacja ex post
Przeprowadzana jest po zakończeniu zadania (programu, projektu)
Ocenie poddawany jest stopień osiągnięcia założonego celu (celów)
Ocenia się również skuteczność i efektywność zadania (programu, projektu) oraz trafność i użyteczność interwencji
Badaniu podlegają długotrwałe efekty (oddziaływanie) zadania (projektu, programu) oraz ich trwałość
Stanowi cenne źródło informacji użytecznych przy planowaniu kolejnych interwencji

Rysunek 7.1. Typy ewaluacji

Źródło: na podstawie prac: Kierzkowski (red.) [2005, s. 350–352]; *Zalecenia w zakresie ewaluacji…* [2012, s. 2–12].

Z powyższych rozważań wynika, że kryteriami ewaluacji są: skuteczność, efektywność, trafność, oddziaływanie i trwałość. Metodami zbierania danych

w ewaluacji są: analiza dokumentów, wywiady, kwestionariusze i obserwacja. Rzadziej stosuje się metody fokusowe i opinie eksperckie. Głównym założeniem ewaluacji jest również jej niezależność i obiektywność. Podstawową regułą ewaluacji jest jej prowadzenie przez podmioty niezaangażowane w proces przygotowania i wdrażania danego zadania czy programu będącego przedmiotem ewaluacji.

Działaniem uzupełniającym (wtórnym i zachodzącym w sposób niezależny) dla procesu ewaluacji jest **walidacja**, która stanowi obiektywne potwierdzenie przez dostarczenie konkretnego dowodu, że zostały spełnione przyjęte w formie założenia wymagania (wytyczne, parametry, mierniki) odnośnie do wykonania konkretnego zadania (projektu, programu), ale i procesu, który przebiegał w ramach tego zadania, projektu czy programu. Wynik przeprowadzonej walidacji powinien dostarczyć dowód na to, że środki kontroli przyjęte zarówno dla danego zadania (projektu, programu), jak i procesu, są skuteczne. Aby zapewnić rzetelność walidacji, konieczne jest opracowanie odpowiedniej procedury postępowania, zapewniającej utrzymanie żądanego poziomu niepewności wszystkich znanych i możliwych do skorygowania czynników, mających wpływ na ostateczny wynik badania [Zalewski, 2002, s. 283]. Podstawą walidacji są zasadniczo wszystkie wyniki badań, środków kontroli, jak również wszystkie fakty i działania zachodzące w jednostce sektora publicznego [Dzwolak, 2008, s. 119].

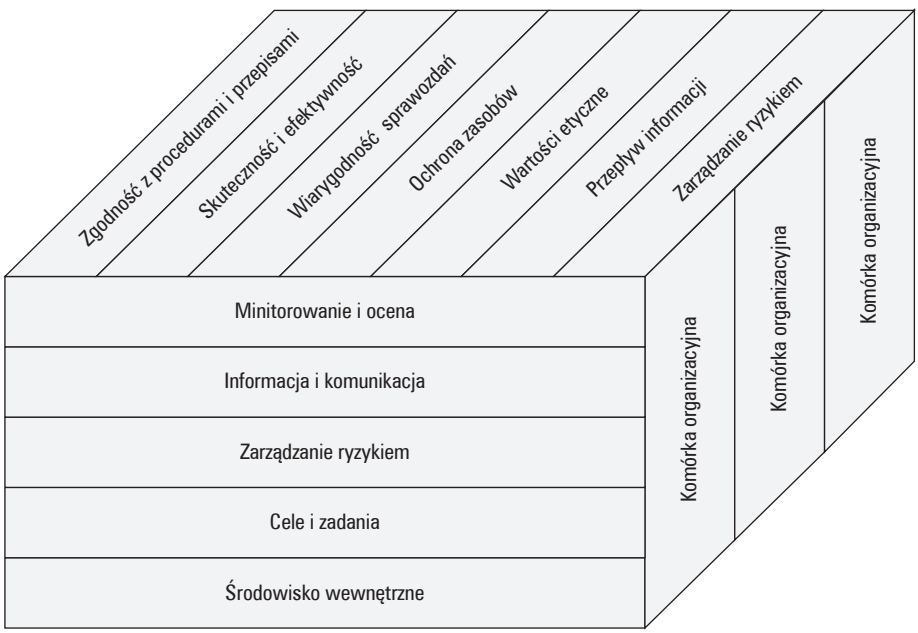
7.2. Ryzyko w sektorze publicznym – podejście i metody pomiaru

Podstawowa definicja ryzyka z początku obecnego wieku, podawana zgodnie z normami ISO 27005, zakłada, że jest to kombinacja skutków i prawdopodobieństwa ich wystąpienia. Obecnie wskazuje się, że ryzyko to skutek niepewności w odniesieniu do ustalonych celów (ISO 31000). Z punktu widzenia finansów publicznych można stwierdzić, że ryzyko rozumiane jest [Jajuga (red.), 2007, s. 13; Filipiak, 2011, s. 125]:

- **negatywnie**, jako zagrożenie oznaczające możliwość nieosiągnięcia oczekiwanego efektu;
- **neutralnie**, jako możliwość osiągnięcia efektu różniącego się od oczekiwanego.

Ryzyko oznacza zatem możliwość nieosiągnięcia założonych celów. W związku z tym, że Nowe Zarządzanie Publiczne opiera się właśnie na celach i efektach, musi również zarządzać ryzykiem [Filipiak, 2011, s. 125]. W literaturze podawane są różne klasyfikacje ryzyka, które w większości przypadków mogą również znaleźć zastosowanie w stosunku do JST. Jedna z najbardziej ogólnych klasyfikacji dzieli ryzyko na dwie kategorie: ryzyko systematyczne (*systemic risk*), zwane ogólnym, oraz ryzyko specyficzne (*unsystemic risk*), zwane szczegółowym lub operacyjnym. Istotne znaczenie ma również podział ryzyka na: ryzyko finansowe (*financial risk*) i ryzyko niefinansowe (*non financial risk*)[1].

Ryzyko podlega procesom zarządczym. **Zarządzanie ryzykiem** jest jednym z pięciu elementów kontroli zarządczej wymienionych w standardach kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych [Załącznik do Komunikatu…] Rysunek 7.2 prezentuje pozycję zarządzania ryzykiem w procesie prowadzenia kontroli zarządczej.



Rysunek 7.2. Pozycja zarządzania ryzykiem w procesie kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

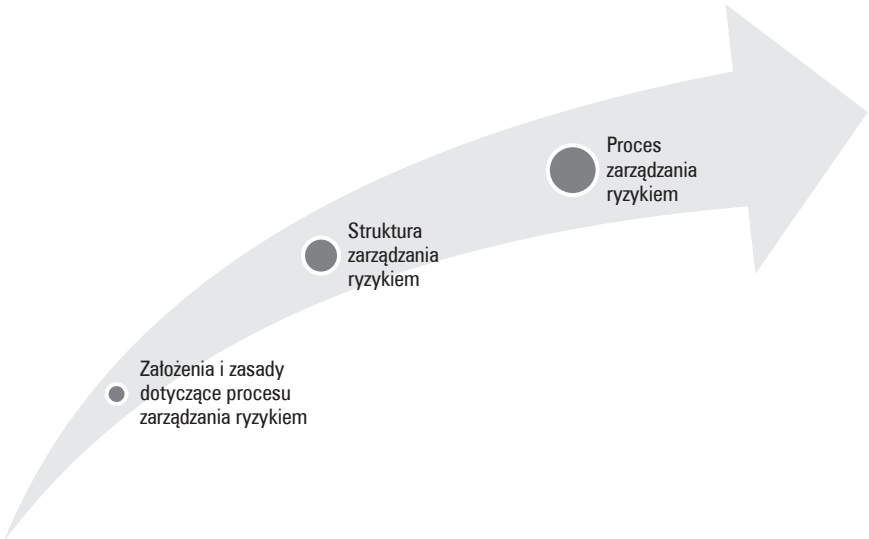
[1] Szerzej na temat klasyfikacji ryzyka zob.: Filipiak [2011, s. 120–132]; Poniatowicz, [2014, s. 186–187].

Zarządzanie ryzykiem ściśle wiąże się z celami, jakie w danym czasie realizuje JSP. Warunkiem prawidłowego zarządzania ryzykiem jest zidentyfikowanie i opisanie poszczególnych rodzajów ryzyka, które mogą wpłynąć na stopień realizacji celu (lub wiązki celów) postawionego przed daną jednostką. Zarządzanie ryzykiem oznacza „*działania zarządcze, których zadaniem jest identyfikacja i ocena ryzyka i niepewności oraz walka z ich przyczynami i wpływem na organizację*" [Bywanis-Jodlińska, 2005, s. 10]. Tak rozumiane ryzyko podlega standaryzacji, której zadaniem jest sprowadzenie do porównywalności procesów związanych z zarządzaniem ryzykiem, jego analizą, identyfikacją, monitorowaniem oraz przeciwdziałaniem jego skutkom.

W chwili obecnej istnieje wiele standardów związanych z zarządzaniem ryzykiem, część z nich jest uwzględniona w przepisach prawa, część w normach międzynarodowych i krajowych, inne zaś to zalecenia poszczególnych organizacji i stowarzyszeń międzynarodowych czy poszczególnych organizacji. Do norm międzynarodowych i polskich, dotyczących zarządzania ryzykiem, należą [Szomański, 2012, s. 6]:

- PN ISO 31000:2012 – Zarządzanie Ryzykiem Zasady i Wytyczne;
- ISO 31010 *Risk management – Risk assessment techniques*;
- PN-N-18002:2011 – System zarządzania bezpieczeństwem i higieną pracy – ogólne wytyczne do oceny ryzyka zawodowego;
- PN-ISO/IEC 27005:2010 – Technika Informatyczna Techniki bezpieczeństwa – zarządzanie ryzykiem w bezpieczeństwie informacji;
- PN-EN ISO 14971:2011 – Wyroby medyczne – zastosowanie zarządzania ryzykiem do wyrobów medycznych.

Zarządzanie ryzykiem stanowi podstawę utworzenia właściwego ładu organizacyjnego w jednostce sektora finansów publicznych, tj. kombinacji procesów oraz struktur wprowadzonych przez kierownictwo, by zapewnić prawidłowy przepływ informacji oraz umożliwić zarządzanie, kierowanie i monitorowanie działań w organizacji, nakierowanych na realizację celów danego podmiotu. Jednostka sektora finansów publicznych musi zapewnić odpowiednie zarządzanie ryzykiem związanym ze świadczeniem usług na rzecz społeczeństwa [*Zarządzanie ryzykiem*…, 2004, s. 10]. Powiązania między założeniami, strukturą (ramami) i przebiegiem procesu zarządzania ryzykiem prezentuje rysunek 7.3.



Rysunek 7.3. Powiązania między założeniami, strukturą i przebiegiem procesu zarządzania ryzykiem

Źródło: na podstawie: ISO 31000 *Risk Management – Principles and guidelines on implementation*, s. 6, tekst standardu: http://ddata.over-blog.com/xxxyyy/0/32/13/25/Risques/ISO_DIS_31000_-E--1-.pdf (dostęp:31.03.2014 r.).

Głównym założeniem dotyczącym procesu zarządzania ryzykiem jest zapewnienie przestrzegania podstawowych **zasad zarządzania ryzykiem**. Zalicza się do nich następujące zasady [Szomański, 2012, s. 7–8]:

1) zarządzanie ryzykiem tworzy i chroni wartość, co oznacza, że przyczynia się do możliwego wykazania wzrostu pewności osiągania celów oraz doskonalenia wyników działalności;

2) zarządzanie ryzykiem powinno być integralną częścią wszystkich procesów zachodzących w jednostce sektora finansów publicznych, co oznacza, że prawidłowo wbudowane we wszystkie procesy zarządzania powinno być częścią odpowiedzialności kierownictwa oraz integralną częścią wszystkich procesów organizacyjnych, włączając w to planowanie strategiczne, wszystkie projekty i proces zarządzania zmianą, co przyczynia się do zmniejszenia niepewności tych procesów oraz optymalizacji ryzyka, przynosząc wymierne korzyści;

3) zarządzanie ryzykiem jest częścią podejmowania decyzji, co oznacza, że rezultaty procesu zarządzania ryzykiem pomagają decydentom w podjęciu świadomych wyborów, ustaleniu priorytetów działań oraz rozpoznawaniu alternatywnych kierunków działań;

4) zarządzanie ryzykiem wyraźnie akcentuje niepewność; oznacza to branie pod uwagę niepewności, jej natury oraz sposobu, w jaki może ona być iden-

tyfikowana, analizowana i oceniana, by umożliwić radzenie sobie z jej konsekwencjami;

5) zarządzanie ryzykiem powinno być systematyczne, ustrukturyzowane oraz określone czasowo, co zmierza do ciągłej poprawy efektywności oraz uzyskania spójnych, porównywalnych i wiarygodnych rezultatów;

6) zarządzanie ryzykiem powinno opierać się na najlepszych dostępnych informacjach, takich jak: dane historyczne, doświadczenia, informacje zwrotne od wszystkich interesariuszy, obserwacje, prognozy i opinie ekspertów, z uwzględnieniem ich różnorodności i ograniczeń, a jednocześnie przyczyniać się do gromadzenia informacji z wielu źródeł z wyraźnym określeniem stopnia ich niepewności;

7) zarządzanie ryzykiem powinno brać pod uwagę czynniki ludzkie i kulturowe, czyli rozpoznawać możliwości, percepcje i intencje osób wewnątrz i na zewnątrz organizacji, które mogą ułatwić lub utrudnić osiągnięcie jej celów, aby w ten sposób zmniejszyć niepewność w podejmowaniu decyzji i wskazać możliwości przeciwdziałania jej;

8) zarządzanie ryzykiem powinno być dostosowane, do zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań jednostki sektora finansów publicznych i profili różnych rodzajów ryzyka, jakie występują w danej organizacji, ponieważ tylko wtedy przynosi oczekiwane wyniki;

9) zarządzanie ryzykiem powinno być przejrzyste i całościowe oraz zapewnić, by dzięki odpowiedniemu i określonemu czasowo zaangażowaniu zainteresowanych (zwłaszcza decydentów) na wszystkich poziomach jednostki sektora finansów publicznych pozostawało odpowiednie i aktualne;

10) zarządzanie ryzykiem powinno być dynamiczne, powtarzalne oraz reagować na zmiany związane z występowaniem zdarzeń i faktów, które wprawdzie występują w znanych uwarunkowaniach, ale wiedza i szereg zmiennych czynników występujących w otoczeniu sprawiają, że pojawiają się nowe rodzaje ryzyka, inne zmieniają się lub zanikają, co wymusza stosowanie instrumentów monitorowania i dokonywanie przeglądu ryzyka, dzięki czemu jednostka stale dysponuje odpowiednią wiedzą co do niepewności swoich działań i może podjąć działania zapobiegawcze;

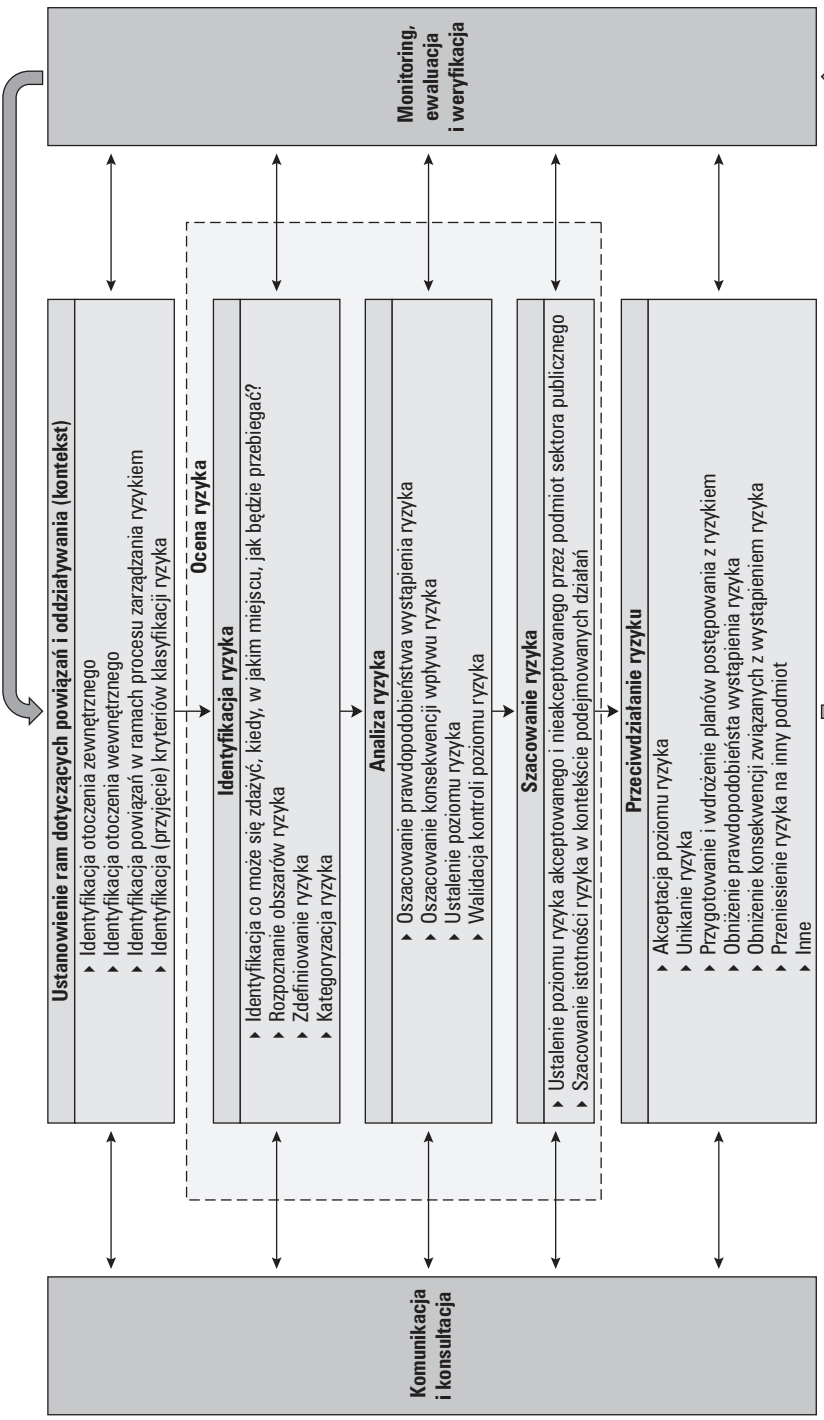
11) zarządzanie ryzykiem powinno ułatwiać ciągłe doskonalenie jednostki sektora finansów publicznych, co oznacza, że dzięki zarządzaniu ryzykiem można wskazać kierunki zmian w otoczeniu, priorytety podejmowania działań oraz możliwe straty, gdyby te zdarzenia wystąpiły; umożliwia to podejmowanie uzasadnionych działań zapobiegawczych (warto tu zwrócić uwagę, że właści-

we podejmowanie działań zapobiegawczych następuje wyłącznie wtedy, gdy są one wbudowane w zarządzanie ryzykiem, a nie oparte na sile negocjacyjnej poszczególnych osób).

Struktura zarządzania ryzykiem obejmuje trzy podstawowe elementy: dokumentację dot. zarządzania ryzykiem, pełnione role i wykonywane zadania oraz plany *governance* (ładu organizacyjnego). Dokumentacja dotycząca zarządzania ryzykiem obejmuje [*Zarządzanie ryzykiem*…, 2004, s. 13–16]:

1) politykę dotyczącą zarządzania ryzykiem, której celem jest określenie:
   a) listy głównych celów zarządzania ryzykiem oraz sposobu, w jaki łączą się one z celami danej jednostki sektora finansów publicznych oraz charakterem usług przez nią świadczonych;
   b) struktury zarządzania ryzykiem, w tym danych o wszystkich zespołach i osobach ponoszących odpowiedzialność za ryzyko;
   c) sposobu praktycznego zarządzania ryzykiem;
   d) roli i zadań pracowników i kierownictwa;
   e) zasad jej wdrożenia, czyli kierunków i zobowiązań mających zapewnić jej prawidłową realizację;
2) procedurę zarządzania ryzykiem, czyli zakres odpowiedzialności osób zaangażowanych w proces zarządzania ryzykiem, sposób postępowania przy identyfikowaniu i analizie ryzyka, sposób postępowania ze zidentyfikowanym ryzykiem, zakres przeglądu ryzyka i sprawozdawczość oraz sposób oceny procesu zarządzania ryzykiem;
3) roczny raport dotyczący zarządzania ryzykiem, czyli zasady dokonywania oceny postępów organizacji w dziedzinie zarządzania ryzykiem, zasady oceny skuteczności środowiska systemu kontroli wewnętrznej jednostki sektora finansów publicznych (*control environment*), w tym struktury organizacyjnej, informowania, komunikacji i raportowania, zasady oceny narażenia jednostki na ryzyko w nadchodzącym roku i oceny skuteczności bieżących mechanizmów kontroli wewnętrznej, zasady sporządzania raportu rocznego w ujęciu obiektywnej oceny i opinii audytora wewnętrznego; wynikiem corocznego raportu są zmiany lub usprawnienia podstawowych elementów zarządzania ryzykiem w organizacji.

Proces zarządzania ryzykiem powinien być integralną częścią zarządzania, osadzoną w kulturze i praktykach i dostosowaną do procesów zachodzących w jednostce sektora publicznego. Proces zarządzania ryzykiem zgodnie z normą ISO 31000:2012 prezentuje rysunek 7.4.


Ustanowienie ram dotyczących powiązań i oddziaływania (kontekst)
Identyfikacja otoczenia zewnętrznego
Identyfikacja otoczenia wewnętrznego
Identyfikacja powiązań w ramach procesu zarządzania ryzykiem
Identyfikacja (przyjęcie) kryteriów klasyfikacji ryzyka
Ocena ryzyka
Identyfikacja ryzyka
Identyfikacja co może się zdażyć, kiedy, w jakim miejscu, jak będzie przebiegać?
Rozpoznanie obszarów ryzyka
Zdefiniowanie ryzyka
Kategoryzacja ryzyka
Analiza ryzyka
Oszacowanie prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka
Oszacowanie konsekwencji wpływu ryzyka
Ustalenie poziomu ryzyka
Walidacja kontroli poziomu ryzyka
Szacowanie ryzyka
Ustalenie poziomu ryzyka akceptowanego i nieakceptowanego przez podmiot sektora publicznego
Szacowanie istotności ryzyka w kontekście podejmowanych działań
Przeciwdziałanie ryzyku
Akceptacja poziomu ryzyka
Unikanie ryzyka
Przygotowanie i wdrożenie planów postępowania z ryzykiem
Obniżenie prawdopodobieństa wystąpienia ryzyka
Obniżenie konsekwencji związanych z wystąpieniem ryzyka
Przeniesienie ryzyka na inny podmiot
Inne
Komunikacja i konsultacja
Monitoring, ewaluacja i weryfikacja

Rysunek 7.4. Proces zarządzania ryzykiem zgodnie normą ISO 31000:2012

Źródło: na podstawie: ISO 31000 *Risk Management – Principles and guidelines on implementation*, s. 7–12, tekst standardu: http://ddata.over-blog.com/xxxyyy/0/32/13/25/Risques/ISO_DIS_31000_-E--1-.pdf (dostęp: 31.03.2014 r.).

Ważnym elementem procesu zarządzania ryzykiem jest ustalenie **reakcji na ryzyko**, które może obejmować jedno lub więcej z następujących zachowań [*Pomarańczowa księga*…, 2004, s. 9]:

- dopuszczanie ryzyka;
- reagowanie na ryzyko w odpowiedni sposób, aby ograniczyć je do akceptowalnego poziomu lub aktywnie z niego korzystać, uznając niepewność za szansę na uzyskanie korzyści;
- przenoszenie ryzyka;
- zakończenie działalności narażającej na ryzyko.

Kolejnym elementem modelowego podejścia do zarządzania ryzykiem w jednostce sektora finansów publicznych jest określenie **działań podejmowanych w obliczu ryzyka**. Podstawowym celem ich określenia jest przekształcenie niepewności w korzyść dla jednostki dzięki ograniczeniu zagrożeń i wykorzystaniu szans. Każde działanie musi być monitorowane, poddawane audytowi i ewaluacji w ramach kontroli zarządczej. Można wyróżnić pięć głównych aspektów postępowania wobec ryzyka [Filipiak, 2011, s. 135–136]:

1) narażenie na ryzyko może być dopuszczalne bez podejmowania jakichkolwiek dalszych działań – oznacza to, że mamy do czynienia z bardzo niskim poziomem ryzyka oraz znikomym prawdopodobieństwem wystąpienia sytuacji niekorzystnej;

2) zmniejszanie ryzyka – w ten sposób postępuje się z największą liczbą rodzajów ryzyka; celem zmniejszania ryzyka jest – mimo kontynuowania w JST działalności powodującej jego powstanie – podjęcie działania (zwanego punktem kontrolnym) zmierzającego do ograniczenia ryzyka do poziomu możliwego do zaakceptowania;

3) przeniesienie ryzyka – można to uczynić za pomocą konwencjonalnego ubezpieczenia lub płacąc stronie trzeciej za przejęcie ryzyka w inny sposób;

4) zakończenie działalności – zaniechanie i zakończenie działalności podejmować należy w sytuacji, kiedy nie można zmniejszyć lub sprowadzić ryzyka do akceptowalnego poziomu;

5) korzystanie z szans – nie stanowi ona alternatywy wobec wymienionych powyżej działań; jest to raczej opcja, która zawsze powinna być rozważana w przypadku dopuszczania ryzyka, przenoszenia go lub zmniejszania; wyróżnia się tu dwa aspekty:

   – stwierdzenie, czy podczas zmniejszania zagrożeń nie pojawia się szansa wykorzystania pozytywnych oddziaływań;

– stwierdzenie, czy powstaną okoliczności, które nie wywołają zagrożeń, a jednocześnie stworzą pozytywne możliwości.

Zarządzanie ryzykiem musi podlegać przeglądowi i sprawozdawczości z dwóch powodów: (1) aby monitorować, czy nie następują zmiany w profilu ryzyka, i upewnić się, że zarządzanie ryzykiem jest efektywne; oraz (2) by zidentyfikować moment, gdy konieczne będzie dalsze działanie.

7.3. Kontrola zarządcza jako sposób zwiększania odpowiedzialności za zarządzanie podmiotami sektora finansów publicznych

Kontrola to – zdaniem R.W. Griffina – taka regulacja działań organizacji, która ułatwia jej osiąganie założonych celów [Griffin, 2001, s. 585]. Innymi słowy, jest to proces pomiaru efektów wykonania zadań i podejmowanie działań zapewniających osiągnięcie pożądanych rezultatów (celów) [Schermerhom, Jr, 2005, s. 201]. Podstawą procesów kontroli jest zatem jej wspomagająca rola w osiąganiu rezultatów. Jeśli nie są one klarownie i czytelnie ustalone, to będziemy mieć do czynienia z kontrolą administracyjną, a nie z procesem zarządzania przez cele (rezultaty), czyli systemem, w którym zarówno kierownictwo jednostki, jak i niższe szczeble zarządzania, są angażowane w proces planowania i jednoczesnej kontroli [Webber, 1990, s. 319–333].

Podstawowymi etapami (elementami) kontroli w procesie zarządzania są [Griffin, 2001, s. 590; Schermerhorn, Jr, 2005, s. 201–204; Kisielnicki, 2008, s. 173–174]:

1) ustalanie norm;
2) pomiar wyników (rezultatów);
3) porównanie wyników (rezultatów) z ustalonymi normami;
4) ocena wyników działania, której wynikiem może być:
   a) brak reakcji;
   b) korekta odchyleń;
   c) zmiana norm.

Należy podkreślić, że w procesie zarządzania kontrola jest utożsamiana z pojęciem controllingu i zawiera w sobie wskazane wyżej etapy tego procesu [Schermerhorn, Jr, 2005, s. 201]. Niestety, niewiele ma to wspólnego ze stereotypami często funkcjonującymi w administracji publicznej w Polsce, zgodnie

z którymi rolą kontroli jest tylko i wyłącznie zapewnienie zgodności działań z przepisami prawa (kryterium legalności), niezależnie od tego, czy dane działanie było uzasadnione z punktu widzenia innych kryteriów, np. ekonomicznych, społecznych, bezpieczeństwa itp.

Aby kontrola działała sprawnie i faktycznie wspierała realizację zadań, musi stanowić wewnętrznie spójny system. Zwykle **system** ten tworzą trzy **podstawowe rodzaje kontroli**: wstępna, bieżąca oraz wykonania, prowadzone na trzech odpowiadających im poziomach. Gdyby kontrola była sprawowana tylko na poziomie wykonania, to mogłaby np. nie uwzględniać warunków wyjściowych, które były brane pod uwagę podczas planowania zadań. W tym przypadku chodzi nie tyle o mierniki wykonania, ile o sformułowanie jasnych i precyzyjnych celów lub planowanych do osiągnięcia rezultatów. Jeśli więc system kontroli ma rzeczywiście wspierać proces zarządzania, musi być integralną częścią tego procesu – musi być z nim zintegrowany. Integracja zwykle jest możliwa wtedy, gdy proces planowania zadań jest zintegrowany z systemem kontroli ich wykonania. W praktyce integracja ta oparta jest na metodzie **zarządzania przez cele** (*management by objectives* – MBO) [*ibidem*, s. 206–207]. Skuteczna realizacja zadań stawianych przed systemem kontroli wymaga również sprawnego **systemu informacji zarządczej**.

Ewolucja procesów zarządzania środkami publicznymi w Polsce jest ukierunkowana na podnoszenie efektywności alokowania środków publicznych. Takie podejście związane jest z wejściem w życie nowej ustawy o finansach publicznych z 2009 (ufp), która nałożyła na jednostki sektora finansów publicznych obowiązek wprowadzenia tzw. **kontroli zarządczej**[2]**. Za jej wprowadzenie i skuteczne funkcjonowanie odpowiada kierownik jednostki, z którego nie można zdjąć odpowiedzialności w tym zakresie. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych, zgodnie z zapisami ufp, stanowi ogół działań podejmowanych w celu zapewnienia realizacji zadań w sposób zgodny z przepisami prawa, efektywny, oszczędny i terminowy. Należy podkreślić, że obowiązek prowadzenia kontroli zarządczej ma charakter powszechny.**

Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności [art. 68 ufp]:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- skuteczności i efektywności działania;

[2] Obowiązki w zakresie kontroli zarządczej uregulowano w art. 68–71 ufp.

- wiarygodności sprawozdań;
- ochrony zasobów;
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- zarządzania ryzykiem.

Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków:

1) ministra – w kierowanych przez niego działach administracji rządowej,
2) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu JST;
3) kierownika jednostki.

Minister Finansów ma obowiązek określenia, w formie komunikatu, **standardów kontroli zarządczej** dla sektora finansów publicznych, zgodnych ze standardami międzynarodowymi. Minister Finansów ma także prawo określenia (również w formie komunikatu) szczegółowych wytycznych[3] w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (zob. rys. 7.5). Natomiast minister kierujący danym działem może określić (w formie komunikatu) szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej.

Minister kierujący danym działem do końca listopada każdego roku sporządza **plan działalności** na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Plan ten przede wszystkim formułuje cele w ramach poszczególnych zadań budżetowych, wraz ze wskazaniem podzadań służących ich osiągnięciu, oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości.

Do końca kwietnia każdego roku minister kierujący danym działem sporządza **sprawozdanie z wykonania planu działalności** oraz składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Może on również zobowiązać kierownika jednostki w swoim dziale do opracowania planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzenia sprawozdania z wykonania planu działalności i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki. Plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej podlegają publikacji w „Biuletynie Informacji Publicznej".

[3] Do tej pory Minister Finansów nie skorzystał z takiej możliwości i obowiązują tylko standardy kontroli zarządczej.

Standardy kontroli zarządczej				
Środowisko wewnętrzne	**Cele i zarządzanie ryzykiem**	**Mechanizmy kontroli**	**Informacja i komunikacja**	**Monitorowanie i ocena**
▸ Przestrzeganie wartości etycznych ▸ Kompetencje zawodowe ▸ Struktura organizacyjna ▸ Delegowanie uprawnień	▸ Misja ▸ Określenie celów i zadań ▸ Monitorowanie i ocena realizacji zadań ▸ Identyfikacja ryzyka ▸ Analiza ryzyka ▸ Reakcja na ryzyko	▸ Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej ▸ Nadzór ▸ Ciągłość działalności ▸ Ochrona zasobów ▸ Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych ▸ Mechanizmy kontroli systemów informatycznych	▸ Bieżąca informacja ▸ Komunikacja wewnętrzna ▸ Komunikacja zewnętrzna	▸ Monitorowanie systemu kontroli zarządczej ▸ Samoocena ▸ Audyt wewnętrzny ▸ Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Rysunek 7.5. Standardy kontroli zarządczej i ich elementy

Źródło: na podstawie: Komunikat nr 23 Ministra Finansów…

Minister Finansów, koordynując działania w zakresie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych:

- upowszechnia standardy kontroli zarządczej;
- wydaje wytyczne w zakresie kontroli zarządczej[4];
- współpracuje z krajowymi i zagranicznymi organizacjami;
- współpracuje z komitetami audytu.

Analizując wymagany zakres kontroli zarządczej, można niewątpliwie stwierdzić, że nastąpiła w tym przypadku najdalej posunięta formalizacja działalności jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z powszechnie przyjętą metodologią, aby dokonać oceny wskazanych wyżej elementów, konieczne jest określenie mierników bazowych i docelowych oraz prowadzenie ewidencji analitycznej zdarzeń, które będą umożliwiać ocenę wykonania zadań z uwzględnieniem przestrzegania zasad gospodarowania środkami publicznymi. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych

[4] Minister Finansów określił wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych [Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011…] oraz w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem [Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012…].

[Komunikat nr 23 Ministra Finansów…] powstały na podstawie następujących dokumentów i opracowań:

- „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa" oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie" – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO);
- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym" – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI);
- „Zmienione standardy kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu" Komisji Europejskiej przyjęte w 2007 r. (*The Revised Internal Control Standard for Effective Management* SEC (2007) 1341 appendix 1 – wcześniej „Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej").

Komunikat Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej zwraca uwagę na bardzo istotną kwestię, która nie znalazła odzwierciedlenia w ufp w takim zakresie, aby w sposób uniwersalny dotyczyła zarówno wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, jak i tych jednostek, które wykorzystują środki publiczne. Zgodnie z zapisem zawartym w Komunikacie za najistotniejsze elementy kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej i jednostce samorządu terytorialnego należy uznać **system wyznaczania celów i zadań** dla jednostek w danym dziale administracji rządowej lub samorządowych jednostek organizacyjnych oraz **system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań**. Chociaż zapis ten ma fundamentalne znaczenie dla całego procesu zarządzania w sektorze publicznym, zawarty jest wyłącznie w komunikacie, a nie w regulacji w randze co najmniej rozporządzenia lub ustawy.

Gdyby system kontroli zarządczej był konsekwentnie wdrażany, wówczas mógłby – dzięki wykorzystaniu nowoczesnych metod zarządzania – stać się podstawą prawidłowej realizacji zadań publicznych, podnoszącej ich efektywność i skuteczność. Niestety jednak, tylko na szczeblu sektora rządowego funkcjonują pewne elementy budżetu zadaniowego, a główną rolę wciąż odgrywa budżet klasyczny, który zupełnie nie odpowiada wymaganiom procesu zarządzania przez cele. Dopiero odejście od budżetowania klasycznego na rzecz budżetu zadaniowego mogłoby zapewnić spójność rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej i realizacji zadań publicznych.

7.4. Audyt wewnętrzny i uwarunkowania jego realizacji

Zgodnie z definicją Ministerstwa Finansów *„Audyt wewnętrzny stanowi niezależne, obiektywne działanie o charakterze zapewniającym i doradczym, zaprojektowane w celu przysporzenia dodatkowej wartości i usprawnienia działalności danej instytucji. Pomaga on danej jednostce sektora finansów publicznych w osiągnięciu celów poprzez wprowadzenie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny i poprawy skuteczności w zakresie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i kierownictwa (governance)*" [*Podręcznik audytu*…, 2003, s. 6].

Audyt wewnętrzny jest prowadzony przez wyspecjalizowaną komórkę audytu wewnętrznego lub przez zewnętrznego usługodawcę, jeżeli usługodawca spełnia kryteria określone ustawowo [art. 275 ufp].

Audyt wewnętrzny, zgodnie z wymogami ustawy, jest prowadzony w następujących instytucjach [art. 274 ufp]:

- Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich;
- izbach celnych;
- izbach skarbowych;
- Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach;
- Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowym Funduszu Zdrowia;
- państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota dochodów lub wydatków ujętych w planie finansowym danej jednostki przekroczyła poziom 40 000 tys. zł;
- uczelniach publicznych, jeżeli kwota przychodów lub kosztów ujętych w planie rzeczowo-finansowym danej uczelni przekroczyła poziom 40 000 tys. zł;
- samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez JST, jeżeli kwota przychodów lub kosztów ujętych w planie finansowym danego zakładu przekroczyła poziom 40 000 tys. zł;
- agencjach wykonawczych, jeżeli kwota przychodów lub kosztów ujętych w planie finansowym danej agencji przekroczyła poziom 40 000 tys. zł;
- państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł;

- JST, jeżeli kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej danej jednostki przekroczyła poziom 40 000 tys. zł.

Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

Ocena audytowa dotyczy w szczególności: zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi, efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli, wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu. Audyt powinien być wykonywany zgodnie z określonymi zasadami i regułami wykonywania zawodu audytora[5].

Za cele audytu wewnętrznego uznaje się [*Podręcznik audytu*…, 2003, s. 7]:

1) analizę ryzyka, na jakie narażona jest jednostka i środowisko kontroli wewnętrznej, co pozwala ustalić program audytu oparty na oszacowaniu ryzyka oraz ocenić efektywność procesu zarządzania ryzykiem;

2) sporządzenie sprawozdania z ustaleń, a gdy jest to zasadne, przedstawienie uwag i wniosków mających na celu poprawę istniejącej sytuacji;

3) wyrażanie opinii o skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie;

4) dostarczenie racjonalnego zapewnienia, że jednostka samorządowa funkcjonuje prawidłowo.

Audyt wewnętrzny może być przeprowadzony w postaci:

- badania wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie: przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi, zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych (audyt finansowy);
- oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, zarządzania ryzykiem i kierowania (*governance*) jednostką sektora finansów publicznych (audyt systemu);
- oceny przestrzegania celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków

[5] Zasady i reguły pracy audytora regulują stosowne dokumenty [*Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki*…, 2009; Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010…; *Definicja audytu wewnętrznego*…, 2009].

oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań (audyt gospodarności).

Czynności audytowe obejmują procesy: planowania i oceny ryzyka, proces przeprowadzania audytu, sprawozdawczości, czynności sprawdzające. Zwłaszcza proces planowania i oceny ryzyka powinien być prowadzony z uwzględnieniem ryzyka strategicznego i operacyjnego, aby umożliwić odniesienie do celu i realizacji zadań. Ocena ryzyka w skali makro powinna zostać silnie skorelowana z ryzykiem zagrażającym prawidłowej realizacji celu i zadań w ujęciu strategicznym, czyli wieloletnim. Natomiast ocena ryzyka w skali mikro, czyli planowanie poszczególnych audytów, powinno być skorelowane z ryzykiem operacyjnym. Czynniki ryzyka powinny być traktowane jako mierzalne i obserwowalne wyznaczniki istnienia ryzyka [Knedler, Stasik, 2007, s. 18; Filipiak, 2011, s. 77].

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych, zwanego **planem audytu**. W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny może być przeprowadzony poza planem. Plan audytu przygotowuje audytor w porozumieniu z kierownikiem jednostki.

Plan audytu zawiera w szczególności [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010…, § 8.1]:

1) wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka;
2) wyniki przeprowadzonej analizy zasobów osobowych;
3) listę obszarów ryzyka, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające;
4) informacje na temat planowanego czasu (w osobodniach) na realizację poszczególnych zadań zapewniających;
5) informacje na temat planowanego czasu (w osobodniach) na realizację czynności doradczych;
6) informacje na temat planowanego czasu (w osobodniach) na realizację czynności sprawdzających;
7) informację na temat cyklu audytu.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy[6], aby przygotować plan audytu, przeprowadza w sposób udokumentowany analizę ryzyka. **Analiza ryzyka** obejmuje w szczególności identyfikację wszystkich obszarów działalności danej jednostki oraz ocenę występującego w nich ryzyka

[6] Powołany i wykonujący czynności audytu zgodnie z zapisami art. 275, 279 i 286 ufp.

(obszarów ryzyka). Przeprowadzając analizę ryzyka audytor uwzględnia zakres odpowiedzialności kierownika jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz bierze pod uwagę w szczególności:

- cele i zadania jednostki;
- system kontroli zarządczej w jednostce;
- ryzyko wpływające na realizację celów i zadań jednostki;
- wyniki innych audytów lub kontroli;
- uwagi kierownika jednostki;
- zadania wynikające z planu działalności, a także wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów.

W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka sporządza się listę wszystkich obszarów ryzyka w kolejności wynikającej z oceny ryzyka, z podaniem wyników analizy. Następnie przeprowadzana jest analiza zasobów osobowych, a na jej podstawie ustala się w osobodniach planowany czas niezbędny do przeprowadzenia zadań audytowych i czynności sprawdzających w następnym roku. **Cykl audytu** oblicza się jako iloraz liczby wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obszarów ryzyka wyznaczonych do przeprowadzenia zadań zapewniających w roku następnym.

W uzasadnionych przypadkach, zwłaszcza wtedy, gdy pojawiły się nowe rodzaje ryzyka lub też nastąpiły zmiany oceny ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy uzgadnia z kierownikiem jednostki przeprowadzenie zadania audytowego poza planem audytu.

Audytor wewnętrzny dokumentuje wszystkie czynności i zdarzenia, które mają istotne znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego. W związku z tym audytor prowadzi:

- bieżące akta audytu wewnętrznego, zwane dalej „aktami bieżącymi", w celu dokumentowania jego przebiegu i wyników;
- stałe akta audytu wewnętrznego, zwane dalej „aktami stałymi", w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów ryzyka, które mogą być przedmiotem zadań audytowych.

Akta bieżące i akta stałe stanowią własność jednostki.

Niezwykle ważnym zadaniem audytora wewnętrznego, które ma na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki, są czynności doradcze, w tym składanie wniosków. **Czynności doradcze** mają na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Mogą one być realizowane jako część tradycyjnego zadania zapewniającego bądź jako oddzielne zadanie. **Zadanie doradcze** może być

realizowane jako część rocznego planu audytu lub na zlecenie kierownika jednostki. W wyniku zrealizowania czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić kierownikowi jednostki zalecenia bądź opinie, które nie są wiążące. Audytor może również wykazać się inicjatywą, przedstawiając własne wnioski, mające na celu usprawnienie działalności jednostki. Wnioski te nie są jednak dla kierownika jednostki wiążące.

Obok czynności doradczych ważnym elementem audytu jest realizacja **zadań zapewniających**. W programie zadania zapewniającego audytor wewnętrzny określa w szczególności:

- temat i cele zadania;
- podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania;
- istotne rodzaje ryzyka występujące w obszarze ryzyka objętym zadaniem;
- narzędzia i techniki przeprowadzania zadania;
- kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego;
- sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów oceny ustaleń stanu faktycznego.

Ważnym obowiązkiem kierownika jednostki jest zapewnienie okresowego (lecz nie rzadziej niż raz na rok) audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji przetwarzanych w systemie teleinformatycznym [Rozporządzenie Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012…, § 20, ust.2, pkt 14]. Rozporządzenie wprowadza minimalne wymagania dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych. Na podmiot realizujący zadania publiczne nałożono obowiązek opracowania i ustanowienia, wdrożenia i eksploatowania, monitorowania i przeglądania oraz utrzymania i doskonalenia systemu bezpieczeństwa informacji zapewniającego poufność, dostępność i integralność informacji, z uwzględnieniem takich atrybutów, jak:

- autentyczność (właściwość polegająca na tym, że pochodzenie lub zawartość danych opisujących obiekt są takie, jak deklarowane);
- rozliczalność (właściwość systemu pozwalająca przypisać określone działania do osoby fizycznej lub procesu oraz umiejscowić je w czasie);
- niezaprzeczalność (brak możliwości zanegowania swojego uczestnictwa w całości lub w części wymiany danych przez jeden z podmiotów uczestniczących w tej wymianie);
- niezawodność (właściwość oznaczająca spójne, zamierzone zachowanie i skutki).

Ocenę ryzyka w tym zakresie przeprowadza się właśnie podczas audytu wewnętrznego.

Audytorzy wewnętrzni zobowiązani są również (na podstawie art. 283, ust. 5 ufp) do składania rocznego **sprawozdania z wykonania planu audytu** za rok poprzedni. Obowiązek ten należy spełnić do końca marca każdego roku.

Audyt wewnętrzny w Nowym Zarządzaniu Publicznym w sposób nieuchronny ewoluuje w kierunku **audytu efektywnościowego**. Jest to systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych z wykorzystaniem kryterium efektywności, wydajności i gospodarności[7].

Audyt efektywnościowy obejmuje swoim zakresem:

- badanie gospodarności, wydajności i efektywności działań jednostek sektora finansów publicznych;
- ocenę oddziaływania zadań podejmowanych przez jednostki sektora finansów publicznych na środowisko naturalne;
- szczegółowe procedury pomiaru i oceny działań pod względem efektywności, wydajności i gospodarności;
- działania służące ochronie mienia publicznego;
- określenie zgodności z kierunkami działań oczekiwanych przez kierowników jednostek sektora finansów publicznych.

Audyt efektywnościowy oparty jest na kryteriach: efektywności, wydajności i gospodarności. Spełnia nie tylko zadania zapewniające, lecz także ma na celu podwyższenie jakości działania jednostki dzięki obiektywnym czynnościom doradczym, zmierzającym do wzrostu gospodarności jednostki, poprawy prezentowania wyników audytu i lepszego zarządzania (*governance*).

Audyt wewnętrzny został również usankcjonowany przez wprowadzenie *Kodeksu etyki* oraz *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* [*Definicja audytu*…, 2009]. Celem *Kodeksu etyki* jest promowanie zasad etycznych wykonywania zawodu audytora wewnętrznego. Jego wprowadzenie jest dla audytu wewnętrznego niezwykle istotne, ponieważ podstawą jego działania jest zaufanie pokładane w udzielanym przez audyt obiektywnym zapewnieniu prawidłowości ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Należy podkreślić, że audyt wewnętrzny jest prowadzony w różnorodnym otoczeniu prawnym i kulturowym, w jednostkach, różniących się między sobą celami, wielkością, złożonością oraz strukturą. Wykonują go zarówno

[7] Definicja za: *Audyt efektywnościowy*… [2008, s. 6].

osoby z organizacji, jak i spoza niej. Stąd też, aby zapewnić wiarygodność wykonywanego zawodu, konieczne jest stosowanie *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, które są zasadniczym warunkiem prawidłowego wypełniania obowiązków przez audytora wewnętrznego i audyt wewnętrzny. W Polsce standardy te zostały usankcjonowane przez wydanie komunikatu Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publiczny [Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013…].

7.5. Odpowiedzialność urzędnicza a dyscyplina finansów publicznych

Odpowiedzialność nie tylko za podejmowane decyzje, lecz także za skutki podejmowanych (błędnych) decyzji lub zaniechania w zakresie realizacji zadań publicznych, jest coraz istotniejszym elementem systemu finansów publicznych zarówno w Polsce, jak i w innych krajach o rozwiniętych demokracjach. Odpowiedzialność urzędników administracji publicznej to nie tylko zachowania etyczne i zgodne z obowiązującymi standardami, lecz także ograniczające i dyscyplinujące działania urzędników w zakresie minimalizowania ewentualnych negatywnych skutków podejmowania decyzji (lub ich zaniechania).

Oprócz funkcjonującego już od dłuższego czasu systemu odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych wprowadzono elementy odpowiedzialności urzędniczej z tytułu rażącego naruszenia prawa. Regulacje w tym zakresie zawarto w ustawie o **odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych** za rażące naruszenie prawa [Ustawa z dnia 20 stycznia 2011…]. Określa ona zasady odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych wobec Skarbu Państwa, JST lub innych podmiotów ponoszących odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu władzy publicznej, za działania lub zaniechania prowadzące do rażącego naruszenia prawa oraz reguły postępowania w przedmiocie takiej odpowiedzialności.

Odpowiedzialność urzędnicza dotyczy **funkcjonariuszy publicznych**, czyli osób występujących w charakterze organu administracji publicznej lub z jego upoważnienia albo będących członkami kolegialnego organu administracji publicznej, albo wykonujących w urzędzie organu administracji publicznej pracę w ramach stosunku pracy, stosunku służbowego lub umowy cywilnoprawnej,

biorących udział w prowadzeniu sprawy rozstrzyganej w drodze decyzji lub postanowienia przez taki organ. Natomiast **podmiotem odpowiedzialnym** za decyzje urzędnicze są: Skarb Państwa, JST lub inny podmiot, który – zgodnie z Kodeksem cywilnym[8] – ponosi odpowiedzialność majątkową za szkody wyrządzone przy wykonywaniu władzy publicznej.

Funkcjonariusz publiczny ponosi odpowiedzialność majątkową w razie łącznego zaistnienia następujących przesłanek:

1) na mocy prawomocnego orzeczenia sądu lub ugody zostało wypłacone przez podmiot odpowiedzialny odszkodowanie za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu władzy publicznej z rażącym naruszeniem prawa;

2) rażące naruszenie prawa zostało spowodowane zawinionym działaniem lub zaniechaniem funkcjonariusza publicznego;

3) rażące naruszenie prawa zostało stwierdzone zgodnie z trybem określonym w ustawie o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa.

Przez stwierdzenie rażącego naruszenia prawa, zgodnie z zapisami wskazanej wyżej ustawy, należy rozumieć [Ustawa z dnia 20 stycznia 2011…, art. 6]:

- wydanie ostatecznej decyzji, stwierdzającej nieważność decyzji lub postanowienia na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego lub Ordynacji podatkowej;
- stwierdzenie braku podstawy prawnej lub rażącego naruszenia prawa na podstawie przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi lub Kodeksu postępowania cywilnego, lub ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów;
- wydanie prawomocnego wyroku na podstawie przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku przepisami ustaw: Kodeks postępowania administracyjnego lub Ordynacja podatkowa;
- stwierdzenie rażącego naruszenia prawa na podstawie przepisów ustaw: Kodeks postępowania administracyjnego lub Ordynacja podatkowa;
- prawomocne stwierdzenie rażącego naruszenia prawa na podstawie przepisów ustaw: Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi lub Kodeks postępowania cywilnego.

[8] W rozumieniu art. 417 ustawy – Kodeks cywilny (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964…). Jeżeli przez zgodne z prawem wykonywanie władzy publicznej została wyrządzona szkoda na osobie, poszkodowany może żądać całkowitego lub częściowego jej naprawienia oraz zadośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę, gdy okoliczności, a zwłaszcza niezdolność poszkodowanego do pracy lub jego ciężkie położenie materialne, wskazują, że wymagają tego względy słuszności.

Należy podkreślić, że postępowanie przeciwko funkcjonariuszowi publicznemu o odszkodowanie z tytułu rażącego naruszenia prawa, którego skutkiem była wypłata odszkodowania, jest prowadzone zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego. Jak już wskazano wcześniej, w systemie finansów publicznych obowiązuje odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. **Dyscyplina finansów publicznych** to określony, pożądany stan, którego zapewnienie wiąże się z przestrzeganiem ustalonych norm prawnych, dotyczących szeroko rozumianej gospodarki finansowej, których naruszenie skutkować może pociągnięciem do odpowiedzialności. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest odpowiedzialnością o szczególnym charakterze. Zgodnie z orzecznictwem sądowo–administracyjnym, postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma charakter szczególnego postępowania administracyjnego, a rozstrzygnięcia zapadające w tym postępowaniu – szczególnych decyzji administracyjnych[9].

Z punktu widzenia oddziaływania na podmioty sektora finansów publicznych ważny jest zakres podmiotowy i przedmiotowy zastosowania przepisów o **naruszeniu dyscypliny finansów publicznych** [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004…]. Głębokość tego oddziaływania będzie świadczyła o ewentualnej skuteczności rozwiązań w tym zakresie, ale także ważnym elementem będzie spójność z innymi elementami procesu zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych.

Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, determinowany rozumieniem niektórych pojęć używanych zgodnie z zapisami ufp. Mowa tu o: finansach publicznych, środkach publicznych, jednostce sektora finansów publicznych, budżecie, planie finansowym, wydatku, dotacji, rezerwie budżetowej, sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania lub kontroli zarządczej.

Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004…]:

1) osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo organu zarządzającego podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne bądź zarządzającego mieniem tych jednostek lub podmiotów;

2) kierownicy jednostek sektora finansów publicznych;

[9] Szerzej zob.: Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.

3) pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie w takiej jednostce obowiązków, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych;

4) osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami.

Oznacza to, że w zasadzie każdy, kto dysponuje środkami publicznymi na podstawie formalnego przekazania kompetencji i uprawnień w tym zakresie, ponosi odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W przypadku naruszenia tej dyscypliny w zakresie **zamówień publicznych** osoba niebędąca pracownikiem jednostki sektora finansów publicznych, której na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych zamawiający powierzył przygotowanie lub przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, działająca jako pełnomocnik zamawiającego, podlega odpowiedzialności za to naruszenie, jeżeli zamawiający jest jednostką sektora finansów publicznych lub udzielane zamówienie publiczne jest finansowane ze środków publicznych.

Odrębnie traktuje się naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie wykorzystania **środków zagranicznych**. Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie wykorzystania środków Unii Europejskiej lub innych środków zagranicznych podlegają [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004…, art. 4a]:

1) osoby zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu, któremu odrębną ustawą lub na jej podstawie albo na podstawie umowy lub w drodze porozumienia powierzono określone zadania związane z realizacją programu finansowanego z udziałem środków zagranicznych;

2) osoby zobowiązane do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków UE lub innych środków zagranicznych, którym przekazano środki publiczne przeznaczone na realizację tego projektu lub które wykorzystują takie środki;

3) osoby zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu zobowiązanego do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków UE lub innych środków zagranicznych, któremu przekazano środki publiczne przeznaczone na realizację tego projektu lub który wykorzystuje takie środki.

Należy podkreślić, że większość czynów w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych będzie dotyczyła kierowników jednostek sektora finansów

publicznych, ponieważ są oni odpowiedzialni za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Kierownik jednostki może jednak powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym danej jednostki. Nie wyklucza to jednak odpowiedzialności pracowników z tytułu popełnienia czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych, o ile w sposób formalny przypisano im odpowiedzialność w tym zakresie (zakresy czynności, pełnomocnictwa, upoważnienia, powierzenie obowiązków itp.).

Od 2013 roku zrezygnowano z rozróżnienia charakteru popełnienia czynu – umyślnie i nieumyślnie. Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają tylko osoby, od których, z racji pełnionych funkcji i wykonywanych czynności, wymaga się szczególnej staranności i dbałości o dobro finansów publicznych. Nieumyślność działania lub zaniechania nie zmniejsza szkodliwości tego zachowania dla finansów publicznych.

Czyny uznawane za naruszenie dyscypliny finansów publicznych można ująć w dziesięć w miarę jednorodnych grup, dotyczących[10]:

1) należności Skarbu Państwa, JST lub innej jednostki sektora finansów publicznych – ich nieustalenia, niepobrania, pobrania w nienależytej wysokości, niedochodzenia lub niewłaściwego umorzenia albo dopuszczenia do przedawnienia;

2) nieprzekazania dochodów do budżetu, niedokonania wpłaty do budżetu, przekazania dochodów niezgodnie z przepisami przez jednostki podległe JST oraz przeznaczenia dochodów uzyskiwanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce;

3) niezgodnego z prawem przekazywania lub rozliczania dotacji;

4) niezgodnego z prawem dokonywania zmian w budżecie lub planie finansowym oraz dokonywania wydatków ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków;

5) niezgodnego z przepisami prawa przyznania bądź przekazania środków Unii Europejskiej lub innych środków zagranicznych oraz ich niewłaściwego rozliczenia lub wykorzystania;

[10] Czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych nie ujęto w ustawie enumeratywnie, ale w grupy [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004…, art. 5–18c].

6) niezapłacenia składek zabezpieczenia społecznego lub dokonania zapłaty w terminie lub w wysokości niezgodnej z obowiązującym sposobem naliczania;

7) zaciągnięcia zobowiązań niezgodnie z obowiązującymi zasadami prawa lub niewykonania zobowiązań;

8) niezgodnego z obowiązującym prawem udzielenia zamówień publicznych;

9) zaniechania inwentaryzacji lub przeprowadzenia jej niezgodnie z obowiązującym prawem oraz niesporządzenia lub nieprzekazania w terminie sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazania w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;

10) zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej oraz niedokonania lub nienależytego dokonania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji.

Ustawowo zapisane cele kontroli zarządczej, o której mowa w podrozdziale 7.2, także mają odzwierciedlenie w zakresie odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Rozdzielono odpowiedzialność kierownika jednostki od odpowiedzialności pracownika za czyny niedozwolone. Mimo braku bezpośredniego związku ze sprawcą czynu niedozwolonego oraz z samym czynem, kierownik jednostki odpowiada z tytułu wadliwe funkcjonującego systemu kontroli zarządczej, przy czym wyeliminowano pojęcie czynu nieumyślnego. Oznacza to w praktyce, że zarówno kierownik jednostki, jak i pracownicy wykonujący swoje obowiązki muszą się legitymować odpowiednimi kwalifikacjami i umiejętnościami w zakresie powierzonych zadań.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na:

1) uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub JST;

2) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;

3) zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową bądź planem finansowym albo z przekroczeniem

zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych;

4) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty bądź nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne;

5) udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;

6) zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub – w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia;

7) niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych;

8) unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania;

9) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi;

10) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub – w przypadku wniesienia skargi na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej – terminu jej zawarcia;

11) odwołanie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi;

12) dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności;

13) działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia, lub której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi także osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych.

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany. Za czas, w którym sprawca zaniechał działania, uważa się dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić. Nieświadomość tego, że działanie lub zaniechanie stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie wyłącza odpowiedzialności, chyba że nieświadomość była usprawiedliwiona.

Nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych wywołującego skutki finansowe bierze się pod uwagę przede wszystkim wysokość skutku finansowego, w tym:

- wysokość uszczuplonych środków publicznych;
- kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, JST lub innej jednostki sektora finansów publicznych;
- kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem;
- wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem;
- kwotę zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo wypłaconego oprocentowania.

Nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych również w przypadku działania lub zaniechania podjętego wyłącznie w celu ograniczenia skutków zdarzenia losowego.

Wskazane wyżej czyny polegające na naruszeniu dyscypliny finansów publicznych podlegają karom, których katalog określony jest ustawowo. Karami za naruszenie dyscypliny finansów publicznych są [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004…, art. 31]:

- upomnienie;
- nagana;
- kara pieniężna;
- zakaz pełnienia funkcji kierowniczych związanych z dysponowaniem środkami publicznymi.

Określenie czynów i zdarzeń zaliczanych do stanu naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz przyporządkowanie im kar za popełnione wykroczenia ma głównie na celu zapobieganie oraz eliminowanie wszystkich tych zjawisk i zdarzeń, które powodują problemy w wykonywaniu budżetu państwa, a przede wszystkim zapobieganie marnotrawstwu publicznych (wszystkich podatników) środków. Jednocześnie prowadzi to do zwiększenia efektywności i racjonalności w zarządzaniu publicznymi środkami nie tylko na poziomie budżetu państwa, lecz także na szczeblu samorządów terytorialnych i w podmiotach spoza sektora finansów publicznych, które dysponują środkami publicznymi.

7.6. Zestaw ćwiczeń do samodzielnego rozwiązania

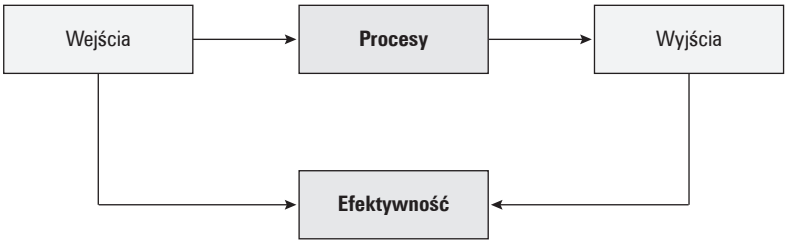
1. Wskaż różnice między pojęciami: ewaluacja, walidacja i efektywność.
2. Wykaż powiązanie między ewaluacją a efektywnością.
3. Na czym polega ewaluacja dokonywana *ex ante*?
4. Na czym polega ewaluacja dokonywana *ex post*?
5. Czy konieczne jest dokonywanie ewaluacji *mid-term*?
6. Zdefiniuj pojęcie ryzyka? Wyjaśnij, dlaczego posługujesz się przytoczoną definicją.
7. Ustal powiązania między założeniami, strukturą (ramami) i przebiegiem procesu zarządzania ryzykiem.
8. Omów proces zarządzania ryzykiem w ujęciu znormalizowanym.

9. Co obejmuje reakcja na ryzyko?
10. Jakie elementy można wyróżnić w strukturze zarządzania ryzykiem?
11. Określ główne cele kontroli zarządczej w sektorze publicznym.
12. Wskaż osoby odpowiedzialne za skuteczne wdrożenie elementów kontroli zarządczej.
13. Opierając się na standardach kontroli zarządczej, wskaż te jej elementy, które istotnie wpływają na efektywność realizacji zadań publicznych.
14. Co jest celem audytu wewnętrznego?
15. Wykaż różnice między audytem wewnętrznym rozumianym ustawowo, a audytem efektywnościowym.
16. Do czego kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych potrzebne są czynności doradcze wykonywane przez audytorów?
17. Jakie są zadania audytu bezpieczeństwa informacji?
18. Dlaczego konieczna jest standaryzacja audytu wewnętrznego?
19. Określ przesłanki i zasadność odpowiedzialności urzędniczej w sektorze publicznym.
20. Znajdź przykłady osób będących funkcjonariuszami publicznymi i określ, jakie decyzje podejmują, za których skutki mogą odpowiadać.
21. Opierając się na zapisach ustawy o odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, zastanów się i pogrupuj czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych według ich stopnia szkodliwości dla systemu finansów publicznych.
22. Zastanów się, czy zbyt duża formalizacja przepisów w zakresie odpowiedzialności osób podejmujących decyzje w sektorze finansów publicznych może wpływać na spadek efektywności i skuteczności realizowanych zadań publicznych.

7.7. Studia przypadków

Przypadek 1

Zaprojektuj wielokryterialną ocenę procesu poboru danin publicznych, wiedząc, że musi być on oparty na metodzie DEA. Zaprojektuj wejścia, wyjścia oraz parametry oceny. Wykorzystaj do tego poniższy rysunek, obrazujący powiązania między wejściami, wyjściami, procesami i parametrami oceny efektywności.



Pamiętaj, że konieczne jest przeprowadzenie oceny efektywności w ujęciu efektywności: rzeczowej, ekonomicznej, systemowej, polityki prowadzonej przez organy publiczne (rząd bądź samorząd), politycznej, kulturowej, behawioralnej. Aby poznać szczegóły zastosowania metody DEA, wykorzystaj literaturę przedmiotu: Nazarko i in. [2008, s. 89–105].

Przypadek 2

Opracuj zestaw wskaźników opartych na ustaleniu relacji między różnymi wielkościami kształtowanymi obiektywnie, które będzie można wykorzystać do oceny wykonania budżetu państwa. Wyszukaj wskaźniki służące (przyjęte) do oceny budżetu państwa i oceń je z punktu widzenia zasadności ich stosowania. Porównaj je ze wskaźnikami, które opracowałeś. Wybierz zestaw wskaźników najlepiej służących ocenie wykonania budżetu państwa. Uzasadnij swój wybór z punktu widzenia liczby zastosowanych wskaźników, ich przydatności do pomiaru efektywności oraz wagi problemu, który opisują.

Przypadek 3

W zamieszczonej niżej tabeli przedstawiono cztery grupy obszarów ryzyka. Przeprowadź ich analizę i określ typowe obszary ryzyka dla dwóch rodzajów jednostek sektora finansów publicznych, przedstawionych w drugiej części tabeli. Swoją odpowiedź uzasadnij.

Obszary ryzyka			
Wartości	**Aktywa**	**Procesy**	**Ludzie**
Misja, wizja, wartości i strategia	IT	Komunikacja z rynkiem	Zasoby ludzkie
Podejście zarządcze (styl, sposób i kultura zarządzania)	Zabezpieczenia	Komunikacja z obywatelem/odbiorcą dóbr finalnych lub usług	Kwalifikacje i kompetencje
Obowiązujące prawo wewnętrzne	Maszyny, urządzenia	Ciągłość prowadzenia działalności	Kluczowi pracownicy
Fuzje, przejęcia, zasady łączenia i przekształcania podmiotów zależnych	Zakłady	Zarządzanie w sytuacjach kryzysowych	Outsourcing pracowniczy
Rezygnacja z inwestycji	Lokalizacje	Obecność i trwałość procesów audytu, walidacji, ewaluacji	Otoczenie konkurencyjne na rynku pracy
Podmioty zależne, jednostki zależne, oddziały	Biura	Kontrola finansowa/ zarządcza	BHP
Rozwój	Informacje poufne	Reputacja	Etyka zawodu
Wartość intelektualna	Reputacja, wizerunek	Stali dostawcy	Osoby trzecie
Obowiązujące prawo zewnętrzne	Marka	Odbiorcy usług/ dóbr finalnych	Środowisko pracy
Ministerstwo X w Rządzie RP		**Samorządowy zakład budżetowy prowadzący działalność lokalnego transportu zbiorowego**	
Grupa obszaru ryzyka	**Nazwa ryzyka**	**Grupa obszaru ryzyka**	**Nazwa ryzyka**
Uzasadnienie		Uzasadnienie	

Przypadek 4

Przeczytaj uważnie poniższy tekst. Wskaż rodzaje ryzyka związane z zapewnieniem bezpieczeństwa energetycznego Rzeczpospolitej Polskiej. Jakie decyzje w przypadku sytuacji zagrożenia bezpieczeństwa energetycznego powinna rekomendować Rządowi RP ABW (reakcja na ryzyko), aby uwzględnić interesy wszystkich grup społecznych?

„Z punktu widzenia bezpieczeństwa energetycznego ważne jest, aby zdywersyfikować źródła pozyskania tych surowców przy akceptowalnym poziomie ich cen. Daje to możliwość zmiany kierunku dostaw na wypadek jakichkolwiek problemów któregoś z eksporterów. Należy także zwiększać poziom rezerw, które będzie można uruchomić w razie kryzysu. Wymaga to zbudowania dobrze rozwiniętej infrastruktury do odbioru i przerobu surowców energetycznych. Istotnym elementem bezpieczeństwa energetycznego RP jest współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej. Wypracowanie wspólnej polityki w tej sferze korzystnie wpłynęłoby na sytuację naszego kraju. Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego dąży do rozpoznawania negatywnych zjawisk wpływających na funkcjonowanie krajowego sektora energetycznego. Dotyczy to zwłaszcza wszelkich zagrożeń i nieprawidłowości występujących w sferze międzynarodowego lub krajowego obrotu surowcami energetycznymi oraz ich wydobywania i przetwarzania. ABW uczestniczy też w opiniowaniu aktów prawnych, które dotyczą regulacji międzynarodowych, a mogą podnieść poziom bezpieczeństwa energetycznego Polski"[11].

Przypadek 5

Opierając się na celach kontroli zarządczej, sporządź listę tych elementów, które należy wziąć pod uwagę, aby skutecznie zrealizować takie przedsięwzięcie, jak: wdrożenie elektronicznego systemu obiegu dokumentów w urzędzie wraz z elektroniczną obsługą jego interesantów.

Przypadek 6

Na podstawie komunikatu Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych [Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013…] przeprowadź analizę standardów i opracuj

[11] Szerzej zob.: http://www.abw.gov.pl/pl/zadania/zwalczanie-przestepstw/bezpieczenstwo-energet/56,Bezpieczenstwo-energetyczne.html (dostęp: 2.04.2014 r.).

standardy dla jednostek sektora finansów publicznych z podziałem na standardy atrybutów i działania. Jakie znaczenie mają standardy działań zapewniających, a jakie doradczych?

Przypadek 7

Przeprowadź analizę dostępnych aktów prawnych oraz wytycznych Ministerstwa Finansów dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego (zob. http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne, zakładka dotycząca audytu wewnętrznego). Na podstawie tej analizy wyznacz przykładowe zadanie audytu dla Ministerstwa Finansów.

Bibliografia

Adamczyk J. [1995], *Efektywność przedsiębiorstw sprywatyzowanych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.

Adamczyk J., Nitkiewicz T. [2007], *Programowanie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.

Aronson J.R. [1985], *Public Finance*, McGraw Hill, Nowy Jork.

Audyt efektywnościowy – Metodyka (propozycja) [2008], Deloitte, Warszawa.

Bailey J. [2002], *Public Sector Economics. Theory, Policy and Practice*, Palgrave, Nowy Jork.

Beksiak J. (red.) [2001], *Państwo w polskiej gospodarce lat dziewięćdziesiątych XX wieku*, WN PWN, Warszawa.

Bielski M. [1997], *Organizacje – istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Binda J., Łapińska H. [2011], *Metody oceny efektywności polityki budżetowej i realizacji usług publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Prawa", WSBiF, Bielsko-Biała.

Bitner M., Chojna-Duch E., Grzybowski M., Kornberger-Sokołowska E., Supera-Markowska M. [2011], *Prawo finansowe. Finanse Publiczne*, t. 1, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa.

Blankart Ch.B. [2001], *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, Verlag Franz Vahlen, Monachium.

Borodo A. [2000], *Finanse publiczne Rzeczpospolitej Polskiej. Zagadnienia prawne*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.

Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., Zalasiński A. [2006], *Prawo finansów publicznych*, Dom Organizatora, Toruń.

Brzozowska K., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., Kogut-Jaworska M., Zioło M. [2013], *Gospodarka finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, CeDeWu, Warszawa.

Burda M., Wyplosz Ch. [2013], *Makroekonomia. Podręcznik europejski*, PWE, Warszawa.

Bywanis-Jodlińska M. [2005], *Kontrola i zarządzanie ryzykiem*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa.

Charnes A., Cooper W., Lewin A.Y., Seiford L.M. (red.) [1994], *Methodology and Applications*, Kluwer Academic Publishers, Norwell.

Chojna-Duch E. [2000], *Finanse publiczne i polskie prawo finansowe – zarys wykładu*, Instytut Studiów Samorządowych, Warszawa.

Chojna-Duch E. [2001], *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa.

Ciupek B., Famulska T. (red.) [2013], *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

Ciupek B., Famulska T., Walasik A. [2012], *Sektor finansów publicznych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Connolly S., Munro A. [1999], *Economics of the Public Sector*, Prentice Hall Europe, Londyn.

Cullis J., Jones P. [1998], *Public Finance and Public Choice*, Oxford University Press, Oxford.

Denek E., Sobiech J., Wolniak J. [2001, 2005], *Finanse publiczne*, WN PWN, Warszawa.

Dolata S. [1999], *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole.

Dolata S. [2011], *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.

Drwiłło A. [2000], *Publiczne dochody niepodatkowe*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 2, Wydawnictwo KiK, Warszawa.

Dylewski M. [2007], *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa.

Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M. [2006], *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, WN PWN, Warszawa.

Dylewski M., Filipiak B., Guranowski A., Hołub-Iwan J. [2009], *Zarządzanie finansami projektu europejskiego*, C.H. Beck, Warszawa.

Dylewski M., Filipiak B., Szewczuk A. [2004], *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procedury*, Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Dzwolak W. [2008], *Bezpieczeństwo żywności wg ISO 22000*, BD Long, Olsztyn.

Fedorowicz Z. [1998], *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań.

Feldstein M., Wrobel M.V. [1998], *Can state taxes redistribute income?*, „Journal of Puiblic Economics", nr 68.

Filipiak B. [2006], *Pomoc publiczna jako determinanta rozwoju lokalnego*, [w:] B. Filipiak (red.), *Ekonomiczne i organizacyjne instrumenty wspierania rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 437, „Problemy Zarządzania Finansów i Marketingu", nr 10, Szczecin.

Filipiak B. [2008a], *Dobro publiczne w teorii i praktyce*, [w:] B. Filipiak (red.), *Finanse publiczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Filipiak B. [2008b], *Finanse publiczne w systemie gospodarki rynkowej*, [w:] B. Filipiak (red.), *Finanse publiczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Filipiak B. [2011], *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa.

Filipiak B. (red.) [2008], *Finanse publiczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Filipiak B. (red.) [2009], *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa.

Filipiak-Dylewska B., Szewczuk A. (red.) [1999], *Zarys finansów publicznych*, Fundacja Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Flejterski S. [2007], *Metodologia finansów. Podręcznik akademicki*, WN PWN, Warszawa.

Flynn N. [1997], *Public Sector Management*, Prentice Hall, Londyn.

Fukuyama F. [2005], *Budowanie państwa. Władza i ład międzynarodowy w XXI wieku*, REBIS, Poznań.

Gaudemet P.M. [1990], *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.

Gaudemet P.M., Molinier J. [2000], *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.

Gianakis G.A., McCue C.P. [1999], *Local Government Budgeting. A Managerial Approach*, Praeger, Westport.

Głuchowski J. [1998], *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.

Głuchowski J., Huterski R., Kołosowska B., Patyk J., Wiśniewski J. [2005], *Finanse publiczne*, WSB-TNOiK, Toruń.

Gomułowicz A. [1995], *Granice fiskalizmu*, „Glosa", nr 1.

Grądalski F. [2002], *Uwagi o aktualności klasycznych teorii legitymizacji opodatkowania*, „Gospodarka Narodowa", nr 5–6.

Griffin R.W. [2001], *Podstawy zarządzania organizacjami*, WN PWN, Warszawa.
Guziejewska B. [2008a], *Efektywność finansów samorządu terytorialnego*, „Gospodarka narodowa", nr 5–6.
Guziejewska B. [2008b], *Zewnętrzne źródła finansowania samorządu terytorialnego. Teoria a praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź .
Guziejewska B. [2010, 2012], *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Poltext, Warszawa.
Gwiazdowski R. [1999], *Krzywa Laffera*, „Forum doradców podatkowych", nr 6.
Hardt Ł., Jong M., de [2011], *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia w Polsce*. *Program „Sprawne państwo"*, Ernst & Young, Warszawa.
Hayashi M. [2010], *Redistribution and Local Public Finance*, Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, „Public Policy Review", t. 6, nr 1.
Heciak S. [2008], *Teoria wyboru publicznego a ekonomiczna analiza funkcjonowania sfery publicznej*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, http://www.ue.poznan.pl/att/DZIEK_EKON/a_s.heciak_z.39.pdf (dostęp: 17.07.2013 r.).
Hill P.J. [1999], *Public Choice: A Review*, „Faith&Economics", nr 34.
Hyman D.N. [1996], *Public Finance*, The Dryden Press, Fort Worth.
Iwin-Garzyńska J. (red.) [2013], *Opodatkowanie przedsiębiorstw. Wybrane zagadnienia*, Difin, Warszawa.
Jajko B. [2008], *Dług publiczny a równowaga fiskalna. Czy i kiedy rząd powinien emitować dług publiczny?*, CeDeWu, Warszawa.
Jajuga K. (red.) [2007], *Zarządzanie ryzykiem*, WN PWN, Warszawa.
Jastrzębska M. [2012], *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
Jones B. [1996], *Financial Management in the Public Sector*, McGraw-Hill, Londyn.
Juja T. (red.) [2011], *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
Karbownik B., Kula G. [2009], *Efektywność sektora publicznego na poziomie samorządu lokalnego*, „Materiały i Studia", z. 242.
Keen M. [1997], *Vertical Tax Externality in the Theory o Fiscal Federalism*, „IMF Working Papers", nr 173.
Kierzkowski T. (red.) [2005], *Fundusze strukturalne Unii Europejskiej*, C.H. Beck, Warszawa.
Kisielnicki J. [2008], *Zarządzanie*, PWE, Warszawa.
Kleer J. (red.) [2005], *Sektor publiczny w Polsce i na świecie. Między upadkiem a rozkwitem*, CeDeWu, Warszawa.
Knedler M., Stasik K. [2007], *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Łódź.
Kołaczkowski B., Ratajczak M. [2010], *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., Cieślak R. [2010], *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.
Kosikowski C. [2001], *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
Kożuch A.J. [2012], *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego*, WN PWN, Warszawa.
Kulicki J., Sokół P. [1995], *Podatki i prawo podatkowe*, PWE, Warszawa.
Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H. [2000], *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa.
Laffer A.B., Miles. M.A. [1982], *International Economics in an Integrated World*, Scott, Foresman and Co Laird, Glenview.
Litwińczuk H. [1994], *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, Wydawnictwo KiK, Warszawa.
Lubińska T. (red.) [2009], *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżety zadaniowe w Polsce*, Difin, Warszawa.

Łukasiewicz J., Kłosowska K. [2006], *Uwarunkowania sprawności działania administracji samorządowej – aspekty teoretyczne i praktyczne*, [w:] E. Ura (red.), *Sprawność działania administracji samorządowej*, Stowarzyszenie Administracji Publicznej i Zakład Prawa Publicznego Wydziału Prawa Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów.

Mackiewicz-Łyziak J., Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Tomalak M. [2008], *Wyrównywanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń niemieckich krajów związkowych*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa.

Majchrzycka-Guzowska A. [2007], *Finanse i prawo finansowe*, wyd. 8 zaktualizowane, LexisNexis, Warszawa.

Malczewski R. (red.) [2008], *Słownik finansów i bankowości*, WN PWN, Warszawa.

Malinowska-Misiąg E., Misiąg W. [2007], *Finanse publiczne w Polsce*, LexisNexis, wyd. 2, Warszawa.

Marchewka-Bartkowiak K. [2003], *Zarządzanie długiem publicznym w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa.

Marquardt P. [2007], *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, LexisNexis, Warszawa.

Milewski R., Kwiatkowski E. (red.) [2005], *Podstawy ekonomii*, WN PWN, Warszawa.

Mishan E.J. [1982], *Cost Benefit Analysis*, George Allen and Unwin, Londyn.

Miszczuk A., Miszczuk M., Żuk K. [2007], *Gospodarka samorządu terytorialnego*, WN PWN, Warszawa.

Miszewski M. [2007], *Interwencjonizm a ład gospodarczy: perspektywa ordoliberalna*, [w:] D. Kopycińska (red.), *Polityka gospodarcza państwa*, Katedra Mikroekonomii Uniwersytetu Szczecińskiego, PRINT GROUP Daniel Krzanowski, Szczecin.

Nazarko J., Komuda M., Kuźmicz K., Szebzda E., Urban J. [2008], Metoda DEA w badaniu efektywności instytucji sektora publicznego na przykładzie szkół wyższych, „Badania Operacyjne i Decyzje", nr 4.

Oates W.E. [1999], *An Essay on Fiscal Federalism*, „Journal of Economic Literature", nr XXXVII.

Ofiarski Z. [2008], *System wyrównywania dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.

Osiatyński J. [2006], *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, WN PWN, Warszawa.

Ostaszewski J. (red.) [2010], *Finanse*, wyd. 5 rozszerzone, Difin, Warszawa.

Owsiak S. [1999, 2005], *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, WN PWN, Warszawa.

Patrzałek L. [2010], *Kryteria wyboru i uwarunkowania wykorzystania zwrotnych źródeł finansowania jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] L. Patrzałek (red.), *Gospodarka finansowa jednostki samorządu terytorialnego. Zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań.

Performance Budgeting in OECD Countries [2007], OECD Publications, Paryż.

Pietrzak B., Polański Z., Woźniak B. (red.) [2008], *System finansowy w Polsce*, t. 2, WN PWN, Warszawa.

Piotrowska-Marczak K. (red.) [2009], *Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, Difin, Warszawa.

Piotrowska-Marczak K., Uryszek T. [2009], *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warszawa.

Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej [2003], Ministerstwo Finansów, Warszawa.

Polarczyk K. [2005], *Zakres długu publicznego. Definicje i statystyka*, Kancelaria Sejmu, Biuro Ekspertyz i Analiz, Wydział Studiów Budżetowych, Raport nr 234, Warszawa.

Polarczyk K. [2008], *System budżetowy Unii Europejskiej*, http://www.kozminski.edu.pl/uploads/import/kozminski/pl/default_opisy_2/2908/2/1/sbuetekst.pdf (dostęp: 17.07.2013 r.).

Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje [2004], Cabinet Office-Crown, Londyn.

Poniatowicz M. [2011], *O tym jak kryzys finansowy podważył ideę redystrybucji poziomej dochodów w sektorze samorządowym*, [w:] M. Kosek-Wojnar, K. Owsiak (red.), „Zeszyty Naukowe", nr 10, PTE, Kraków.

Poniatowicz M. [2014], *Wpływ kryzysu finansowego na systemy finansowe jednostek samorządu terytorialnego (na przykładzie największych miast w Polsce)*, CeDeWu, Warszawa.

Poniatowicz M., Salachna J.M., Perło D. [2010], *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.

Postuła I., Werner A. [2006], *Pomoc publiczna*, LexisNexis, Warszawa.

Program Konwergencji Rzeczpospolitej Polskiej i jego coroczne aktualizacje, www.mf.gov.pl (dostęp: 01.04.2014 r.).

Puczkowski B. [2011], *Innowacyjna metoda oceny dotacji publicznych na tle rozwoju przedsiębiorstw*, [w:] K. Owsiak, M. Kosek-Wojnar (red.), „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego", nr 11, Kraków.

Riley S.L., Colby P.W. [1991], *Practical Government Budgeting. A Workbook for Public Managers*, State University of New York Press, Nowy Jork.

Rosen H.S. [1995], *Public Finance*, Irwin, Chicago.

Rubin I. [2007], *Budget Formats: Choices and Implications*, [w:] A. Shah (red.), *Local Budgeting*, Public Sector Governance and Accountability Series, The World Bank, Waszyngton.

Rubin I.S. [2013], *Budget Reform and Political Reform: Conclusions from Six Cities*, [w:] D.J. Watson, W.L. Hasset (red.), *Local Government Management. Current Issues and Best Practices*, American Society for Public Administration, Nowy Jork.

Ruśkowski E. (red.) [2000], *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo KiK, Warszawa.

Samojlik B. (red.) [2006], *Kierunki zmian w sektorze finansów publicznych w Polsce po wejściu do Unii Europejskie*j, SGH, Warszawa.

Samuelson P.A. [1954], *The Pure Theory of Public Expenditure*, „The Review of Economics and Statistics", t. 36, nr 4.

Say J.B. [1960], *Traktat o ekonomii politycznej czyli prosty wykład sposobu, w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, PWN, Warszawa.

Schermerhorn J.R., Jr [2005], *Management*, John Wiley and Sons, Inc., Nowy Jork.

Seidler G.L., Groszyk H., Pieniążek A. [2003], *Wprowadzenie do nauki o państwie i prawie*, UMCS, Lublin.

Sługocki J. [2006], *Zasada subsydiarności poziomej w teorii i praktyce*, [w:] B. Filipiak, A. Szewczuk (red.), *Samorząd terytorialny w zintegrowanej Europie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 426, „Ekonomiczne Problemy Usług", nr 1, Szczecin.

Sochacka-Krysiak H. [2009], *Niektóre problemy efektywności w gospodarce finansowej samorządu terytorialnego*, [w:] S. Wieteska, M. Wypych (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Sochacka-Krysiak H. (red.) [2008], *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*, SGH, Warszawa.

Stahl M., Jaworska-Dębska B. (red.) [2010], *Encyklopedia samorządu terytorialnego dla każdego. Część 1. Ustrój*, Difin, Warszawa.

Stiglitz J.E. [2004], *Ekonomia sektora publicznego*, WN PWN, Warszawa.

Strąk T. [2012], *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.

Szczodrowski G. (red.) [2003], *Transformacja gospodarcza a sektor publiczny*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.

Szewczuk A., Zioło M. [2008], *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Szołono-Koguc J. [2000], *Reforma polskiego systemu podatkowego w latach 1990–1995 (założenia a realizacja)*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.

Szomański B. [2012], *Znaczenie zarządzania ryzykiem*, [w:] *Dobre praktyki doskonalenia zarządzania – zarządzanie ryzykiem*, Sekretariat Polskiej Nagrody Jakości, Warszawa.

Sztando A. [1998], *Interwencjonizm samorządowy – obszary i instrumenty oddziaływania samorządu terytorialnego na gospodarkę lokalną*, [w:] *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu", nr 785, Wrocław.

Tarczyński W. [2007], *Metodologia powiązania wskaźników i mierników budżetu zadaniowego z zagregowanymi miernikami SKR i KPR*, KPRM, Warszawa.

Teszner K. [2012], *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.

Trocki M., Gruza B. (red.) [2007], *Zarządzanie projektem europejskim*, PWE, Warszawa.

Ubóstwo w Polsce w 2011 r., http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/WZ_ubostwo_w_polsce_2011.pdf, (dostęp: 30.07.2013 r.).

Uryszek T. [2010], *Dług Skarbu Państwa jako źródło finansowania deficytu budżetowego*, Difin, Warszawa.
Walasik A. [2008], *Redystrybucyjna funkcja finansów publicznych w ujęciu teoretycznym*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
Webber R.A. [1990], *Zasady zarządzania organizacjami*, PWE, Warszawa.
Wernik A. [2007], *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
Winiarski B. (red.) [1994], *Polityka ekonomiczna*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
Wojciechowski E. [1985], *Systemy podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych w PRL*, Ossolineum, Wrocław.
Wójtowicz K. [2011], *Problem konstrukcji optymalnej reguły fiskalnej w warunkach kryzysu finansowego*, [w:] M. Kosek-Wojnar, S. Owsiak (red.), „Zeszyty Naukowe", nr 10, PTE, Kraków.
Wójtowicz W. (red.) [2002], *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
Wójtowicz W. (red.) [2008], *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
Zalecenia w zakresie ewaluacji ex ante programów operacyjnych na lata 2014–2020 [2012], Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, Warszawa.
Zalewski R.I. [2002], *Zarządzanie jakością w produkcji żywności*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce [2004], Ministerstwo Finansów, BENTLEY JANNISON, Warszawa.
Zarzecki D. [1997], *Wykorzystanie wskaźników finansowych w ocenie przedsiębiorstwa. Podstawowe zagadnienia*, Interbook, Szczecin.
Zero-Base Budgeting: Modern Experiences and Current Perspectives [2011], Government Finance Officers Association, Calgary.
Zioło M. [2010], *Zewnętrzne źródła finansowania infrastruktury komunalnej na przykładzie Gminy Miasto Szczecin*, [w:] L. Patrzałek (red.), *Gospodarka finansowa jednostki samorządu terytorialnego. Zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań.
Zioło M. [2012], *Modelowanie źródeł finansowania inwestycji komunalnych a efektywność wydatków publicznych*, CeDeWu, Warszawa.
Zybertowicz A., Pilitowski B. [2009], *Polityczna pogoń za rentą. Peryferyjna, czy strukturalna patologia polskiej transformacji?*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy. Uwarunkowania instytucjonalne", z. 14.

Akty prawne

Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego [2009], The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue Altamonte Springs, Florida 32701-4201.
Europejska Karta Samorządu Terytorialnego sporządzona 15 października 1985 r. [Dz.U. z 1994, nr 124, poz. 607].
Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 30 grudnia 2009, nr 15, poz. 84).
Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 19 maja 2010 r., nr 5, poz. 24).
Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegołowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 11 marca 2011 r., poz. 11).
Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF z 18 grudnia 2012 r., poz. 56).

Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 24 czerwca 2013 r., poz. 15).

Konstytucja Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego [2009], The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue Altamonte Springs, Florida 32701–4201.

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 listopada 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o pomocy społecznej (Dz.U. z 2013 r., nr 0, poz. 182).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. z 2009 r., nr 211, poz. 1633 z późn. zm.).

Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. z 2010 r., nr 21, poz. 108).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2010 r., nr 38, poz. 207 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2010 r., nr 128, poz. 861 z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 526).

Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (Dz.Urz. WE L 310 z 30.11.1996 r., s. 1).

Rozporządzeniem Rady (WE) nr 1466/97/WE z dnia 7 lipca 1997 r. w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych (Dz.Urz. WE L 209 z 2.08.1997 r., s. 1, z późn. zm.; Dz.Urz. UE, Polskie wydanie specjalne, t. 1, rozdz. 10, s. 84, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r., nr 16, poz. 93, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (teks jedn.: Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2008 r., nr 88, poz. 539, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2004 r., nr 19, poz. 177, z późn. zm).

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2005 r., nr 14, poz. 114, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (Dz.U. z 2011 r., nr 34, poz. 173).

Załącznik do Komunikatu Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2009 r., nr 15, poz. 84).

Strony internetowe

http://biurose.sejm.gov.pl.

http://biurose.sejm.gov.pl/teksty_pdf_05/r-234 (dostęp: 01.04.2014 r.).

http://edukacja.sejm.gov.pl/sejm-i-poslowie/proces-ustawodawczy/opisowo.html (dostęp: 1.04.2014 r.).

http://opis.sejm.gov.pl/pl/procesustawodawczy.php (dostęp: 01.04.2014 r.).
http://www.abw.gov.pl/pl/zadania/zwalczanie-przestepstw/bezpieczenstwo-energet/56,Bezpieczenstwo-energetyczne.html (dostęp: 02.04.2014 r.).
http://www.nbportal.pl/pl/commonPages/EconomicsEntryDetails?entryId=97&pageId=608 (dostęp: 01.04.2014.).
http://www.sejm.gov.pl/prawo/regulamin/regsejm.htm (dostęp: 01.04.2014.).
http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp?id=8FF3E2AA69464508C1257A6200367367&litera=A (dostęp: 01.04.2014 r.).
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Polish.pdf (dostęp: 01.04.2014 r.).
www.mf.gov.pl.

Indeks

Agencje wykonawcze 46, 48, 56
Aksjomatyczny model przetargu J. Nasha 27
Alokacja 25, 27
–, mechanizm 25–26, 28
Analiza kosztów i korzyści 83
– –, etapy 83–84
– ryzyka 207–208
Audyt efektywnościowy 210
– wewnętrzny 82, 205–207, 210
– –, cele 206
– –, cykl 208
– –, czynności 207
– –, ocena audytowa 206
– –, plan 207
Audytor 83, 207–211

Budżet państwa 128–130
– środków europejskich 131
– zadaniowy 76
Budżetowanie brutto 53–54
– netto 53–55

Cła 118
Czynniki polityczne 27
Czynności doradcze 208

Daniny obciążające płace 118
Decyzje finansowe 141–142
– –, mierniki oceny 145
– –, zewnętrzne źródła finansowania 144
Deficyt budżetowy 132–135
– – konwencjonalny 133
– – pierwotny 133
Deficyty cykliczne 132
– rzeczywiste 132
– strukturalne 132
Dług publiczny 135–137, 139–140
– – brutto 137
– – długoterminowy (fundowany) 137
– – dobrowolny 136
– – globalny 136
– – krótkoterminowy (płynny) 137
– – martwy 136
– – netto 137
– – nominalny 137
– – potencjalny 137
– – produktywny 136
– – przymusowy 136
– – realny 137
– – rzeczywisty 137
– – wewnętrzny (krajowy) 137
– – zewnętrzny (zagraniczny) 137
Dobra, klasyfikacja 29–30, 32
–, – kryterium ekonomiczne 30
–, – – społeczne 29–30
– prywatne 29, 31–32
– publiczne 29–30

Dobra publiczne czyste 29–30
– społeczne 29, 31
Dochody nieopodatkowane 116–117
– niepodatkowe 115
– – bezzwrotne 116
– – dobrowolne116
– – fiskalne 116
– – indywidualne 116
– – nieodpłatne 116
– – obowiązkowe 116
– – odpłatne 116
– – ogólne 116
– – pozafiskalne 116
– – zwrotne 116
– publiczne 96–97
Dotacje 69, 165–166
– celowe 69–70, 166
– niesprzężone 168–169
– podmiotowe 70, 166
– przedmiotowe 70, 166
– sprzężone 166–167, 169–170
– zblokowane 167

Efekt dochodowy 168
– substytucyjny 168, 170
Efektywność 146, 188–189
– finansów publicznych 147
–, kryterium 24
–, pomiar wyników 147
– wydatków publicznych 146, 188
Elementy techniki podatkowej 100, 102
Europejska Karta Samorządu Lokalnego (EKSL) 162
Ewaluacja 190
–, proces 190–191
–, typy 191

Federalizm fiskalny 159–161
Finanse funkcjonalne 172
– publiczne, definicja 9–12
– –, dyscyplina 213
– –, funkcja alokacyjna 13–15
– –, – redystrybucyjna 13–14
– –, – stabilizacyjna 13–14
– –, jawność 12
– –, naruszenie dyscypliny 213–218
Fundusz celowy 50
Funkcjonariusz publiczny 211–212
– –, odpowiedzialność majątkowa 212

Granica ubóstwa 177
Granice opodatkowania 112

Idea solidarności finansowej 162
Ingerencja państwa 29
Instrumenty redystrybucji bezpośredniej 164
– – pośredniej 164
Instytucje gospodarki budżetowej 46, 49–50, 57
Interwencjonizm 153–154

Jednostki budżetowe 46–47, 53
Jednostki samorządu terytorialnego (JST) 46

Klasyfikacja budżetowa wydatków 71–72
– – –, części 71–72
– – –, działy 72
– – –, paragrafy 73
– – –, rozdziały 72
Kontrola 200
– bieżąca 201
–, etapy 200
– wstępna 201
– wykonania 201
– zarządcza 82, 201
– –, cele 201–202
– –, standardy 202–204
– –, system 204
Korygowanie nierówności 157
Koszty obsługi długu 137
Krzywa Laffera 113–115
– Lorenza 177–178
– możliwości produkcyjnych 25
– użyteczności 31–32
– wykonalności 25

Limity zadłużenia 80
Luka ubóstwa (*poverty gap*) 176–177

Mechanizm redystrybucji dochodów 172–173
Metoda decylowa 177
Metody oceny efektywności inwestycji publicznych 148
– planowania budżetowego 73
– – –, historyczna 73
– – –, klasyczna 74
– – –, planowanie oparte na oczekiwanych rezultatach 77–78
– – –, wynikowe (zadaniowe) 75
– – –, – z podstawą zerową 77
– – –, programowanie budżetowe 74–75
Miernik Daltona–Atkinsona 177–178
Modele państwa 15
– –, państwo liberalne 15, 18
– –, – motywacyjne 15, 18
– –, – ograniczone (minimum) 15–16
– –, – opiekuńcze 15–16, 18
– –, – redystrybucyjne 15, 18
– redystrybucji, deskryptywne 157
– –, dezyderatywne 157–158

Nauka o finansach 9
Normy ostrożnościowe 81
Nowe Zarządzanie Publiczne (*New Public Management* – NPM) 48

Odpowiedzialność urzędnicza 211
– – majątkowa 211
Opłaty 117
– adiacenckie (dopłaty) 117
Oszustwa podatkowe 174

Państwo, aktywność 15
–, funkcja organizowania 16
–, – regulowania 16
–, rodzaje 19
Państwowe fundusze celowe 46, 50–51, 58
– osoby prawne 46, 51–52, 58–59
Państwowy dług publiczny 81
Plan dochodów i wydatków budżetowych 54
Planowanie budżetowe 124
– wieloletnie 85–86
Podatki 98–99
– bezpośrednie 101, 103
–, cechy 99
– dochodowe 101, 103
–, funkcja fiskalna 101
–, – redystrybucyjna 101
–, – stymulacyjna 101
– kapitałowe 173–174
– majątkowe 101, 103
– od wydatków (konsumpcyjne) 101, 103
– państwowe 101, 104
–, podmiot 100
–, podstawa opodatkowania 100
– pośrednie 101, 103
–, progi podatkowe 100
–, przedmiot 100
– przychodowe 101–102
–, samorządowe 101, 104
–, skale podatkowe 100
–, tryb i płatności 100–101
–, zwolnienia 101
Pomoc państwa 155
– publiczna 154–155
– –, formy 155
– społeczna 171
– –, świadczenia niepieniężne 171
– –, – pieniężne 171
Poziom użyteczności wydatków państwa 23
– zadłużenia 138
Prawo podatkowe 106
– zamówień publicznych 87–88
– – –, katalog zwolnień 89–91
– – –, zasady (tryby) udzielania 91–92
Preferencje jednoszczytowe 24
– środkowego wyborcy 24
Problem gapowicza (*free rider*) 29
Procedura uchwalania budżetu państwa 124–128
Proces decyzyjny, etapy 25
Programy wsparcia 176
Przychody publiczne 97
Publiczne środki finansowe 95–96
Pułapka zadłużenia 139

Redystrybucja budżetowa 155–157
– – pionowa 161–162

Redystrybucja budżetowa, podejście kolektywistyczne 158
– –, – liberalne 158
– –, – neoliberalne 158
– – pozioma 161
Rozchody publiczne 65
Rozłożenie ciężaru opodatkowania 173
Równowaga Lindahla 24
Ryzyko 192–193

Samorządowe osoby prawne 46, 52, 58–59
– zakłady budżetowe 46–48, 55
Sektor finansów publicznych, podmioty 46
– publiczny, akty prawne 41–43
– –, podsektor rządowy 44–45
– –, – samorządowy 44–45
– –, – ubezpieczeń społecznych 44–45
– –, wielkość 15, 17
Spustoszenie podatkowe 174
Struktura aparatu skarbowego 109
Subwencje 70, 164–165
System finansów publicznych, definicja 12
– podatkowy 104–107
– – w Polsce 107, 109
– zamówień publicznych 87–88

Środki publiczne 95, 98
– –, bieżące 98
– – dobrowolne 98
– – krajowe 98
– – majątkowe 98
– – nieodpłatne 98
– – niepodatkowe 98, 115
– – odpłatne 98
– – podatkowe 98
– – przymusowe 98
– – zagraniczne 98, 214
Świadczenia socjalne 171

Teoria racjonalnego wyboru 22
Teoria wyboru publicznego (*public choice theory*) 20–22, 27–28
Transfery 14, 166
– bezwarunkowe 166
– warunkowe 166–167

Ubóstwo 177
Ucieczka przed podatkiem 174
Ujawnianie preferencji 22–23
Unikanie opodatkowania 174
Ustawa budżetowa 124, 129–130
– –, wykonanie 128

Walidacja 192
Warunki ustrojowe 27
Wieloletnia prognoza finansowa JST 86
Wieloletni Plan Finansowy Państwa 86
Wskaźnik ubóstwa (*poverty index*) 176–177
Współczynnik Giniego 177–178
Wybór publiczny 20–21
Wydatki publiczne (budżetowe) 64, 66, 70, 79–80
– –, bieżące 66–68
– –, majątkowe 66–68
– –, nabywcze 66–67
– –, transferowe 66, 68–69
– –, transfery wewnętrzne 68
– –, – zewnętrzne 68
– –, sens ekonomiczny 65
– –, zarządzanie 80

Zadania doradcze 208–209
– zapewniające 209
Zagregowane mierniki nierówności społecznych 176
Zamówienia publiczne 92, 214
Zasada subsydiarności (pomocniczości) 19
Zarządzanie długiem publicznym 140
– finansowe 142–143
– ryzykiem 193–195
– –, proces 197–199
– –, reakcja na ryzyko 199–200
– –, struktura 197
– –, zasady 195–197
Zawodność rynku 28
– –, przyczyny 28–29

Celem, jaki postawili sobie autorzy tego podręcznika, jest przedstawienie wiedzy z zakresu podstaw finansów publicznych, a w tym teorii finansów publicznych, obowiązującego systemu kształtowania dochodów i wydatków publicznych, zadań realizowanych przez sektor finansów publicznych na tle wyzwań decyzyjnych oraz nowych instytucji i rozwiązań związanych z wykonywaniem zadań publicznych. Praca składa się z siedmiu rozdziałów, w których – poza zagadnieniami czysto teoretycznymi – prezentowane są rozwiązania dotyczące obecnie obowiązującego w Polsce systemu finansów publicznych. Każdy rozdział zawiera zestaw pytań i studia przypadków, mające ułatwić utrwalenie wiedzy i pozwalające lepiej poznać mechanizmy działania i specyfikę sektora.

Proponowany podręcznik pozwala poznać i zrozumieć główne kategorie, procesy i zjawiska sfery finansów publicznych. Zaprezentowano je w sposób przystępny, uporządkowany, teorię wzbogacono przykładami praktycznymi. Definicje podano w ujęciu jednoznacznym, niebudzącym wątpliwości i kontrowersji. Sposób przekazania wiedzy pozwala studiować zagadnienia od problemów ogólnych do bardziej szczegółowych, bez zbędnych powtórzeń.

Prof. zw. dr hab. Teresa Famulska
Katedra Finansów. Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Prezentowana książka jest skierowana zarówno do studentów studiów dziennych i zaocznych, słuchaczy studiów doktoranckich i podyplomowych, jak i praktyków zawodowo związanych z problematyką finansów publicznych. Mamy również nadzieję, że będzie ona służyła wszystkim zainteresowanym problematyką finansów publicznych, gdyż znajomość zaprezentowanych w niej zagadnień pomoże zrozumieć podejmowane decyzje, wybory społeczne, a w dalszej kolejności pozwoli na zrozumienie nowej, ukształtowanej na skutek reform, rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Autorzy:
dr hab. Marek Dylewski, Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu;
prof. dr hab. Beata Filipiak, WNEiZ, Uniwersytet Szczeciński;
dr Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj, WZiEU, Uniwersytet Szczeciński;
dr hab. Magdalena Zioło, WZiEU, Uniwersytet Szczeciński.

www.ksiegarnia.beck.pl
tel. 22 31 12 222
fax 22 33 77 601